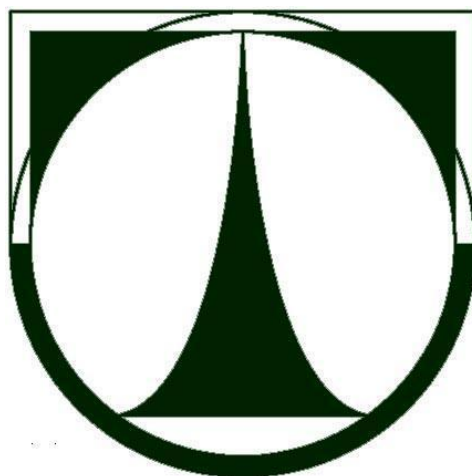


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Hana Jiránková

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta

Studijní program: B 6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

**Role interního a externího auditu
v podnikatelském subjektu**

The role of an internal and external audit of legal entity

DP-EF-KPE-2012-28

Bc. Hana Jiráňková

Vedoucí práce: Ing. Jaroslava Syrovátková, Ph.D., katedra podnikové ekonomiky

Konzultant: Ing. Michal Hašek, FCCA, CIA, CGAP, člen Komory auditorů ČR,
Director Audit and IARCS, KPMG Audit Česká republika

Počet stran: 114

Počet příloh: 9

Datum odevzdání: 4. května 2012

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 4. května 2012

Bc. Hana Jiránková

Anotace

Tato diplomová práce je zaměřená na externí a interní audit, jejich úlohy a vzájemné překrytí v podniku. Cílem práce je porovnání role externího a interního auditu ve sledované společnosti a návrh na jejich spolupráci. Teoretická část se nejprve zabývá vymezením pojmů interní audit a externí audit, historickému vývoji těchto disciplín a určením jaké instituce auditory ovlivňují. Na závěr je vymezen vztah externího a interního auditora. V praktické části je představen podnik, ve kterém je analyzován proces externího a interního auditu. V rámci procesu externího auditu je popsán postup auditu účetní závěrky a důležité auditní testy. V rámci interního auditu je navržena implementace vlastního útvaru interního auditu ve společnosti.

Klíčová slova: interní audit, externí audit, implementace interního auditu, vnitřní kontrolní systém, Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu

Annotation

This thesis is focused on external and internal audit, their tasks and mutual overlap within a corporation. The objective of this work is to compare the role of an external and internal audit in the monitored company, and to present a proposal for their cooperation. The theoretical part firstly deals with definition of the terms internal audit and external audit, historical development of these disciplines and determination of which institutions influence auditors. At the end, the relationship between an external and internal auditor is defined. In the practical part, is introduced a company where the processes of internal and external audit are analysed. Within the process of an external audit, the procedure of annual accounts audit is introduced, as well as important audit tests. Within the bounds of an internal audit, implementation of own internal audit department in the company is proposed.

Keywords: internal audit, external audit, implementation of internal audit, internal control system, International professional practices framework

OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ.....	12
SEZNAM TABULEK	13
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK	14
ÚVOD.....	15
TEORETICKÁ ČÁST	16
1 Audit a jeho druhy.....	16
1.1 Audit účetní závěrky	16
1.2 Interní audit	17
1.3 Forezní audit.....	17
1.4 Audit jakosti	17
1.5 Ekologický audit	18
1.6 Počítačový audit	18
2 Analýza procesu interního auditu.....	19
2.1 Vznik a vývoj interního auditu.....	19
2.2 Instituce v interním auditu.....	21
2.2.1 Institut interních auditorů (IIA)	21
2.2.2 Český institut interních auditorů	22
2.3 Mezinárodní rámec profesionální praxe interního auditu	23
2.4 Definice interního auditu dle ČIIA.....	26
2.5 Předpoklad nezávislosti interního auditu	27
2.6 Účel interního auditu.....	30
2.7 Začlenění interního auditu do organizační struktury podniku.....	31
2.8 Analýza pracovního postupu interního auditu.....	32
3 Analýza procesu externího auditu	34

3.1	Vznik a vývoj externího auditu	34
3.2	Podstata a význam auditu účetní závěrky.....	34
3.3	Právní úprava auditu.....	35
3.4	Instituce v externím auditu	35
3.4.1	Komora auditorů České republiky	35
3.4.2	Funkce Komory:.....	36
3.5	Definice externího auditu	37
3.6	Vztah mezi účetnictvím a auditem	38
3.7	Předmět a cíl externího auditu.....	39
3.8	Povinnost auditu v České republice	40
3.9	Proces auditu účetních výkazů	41
3.9.1	Dokumentace auditorského postupu	41
3.9.2	Činnosti před uzavřením smlouvy.....	43
3.9.3	Předběžné plánovací procedury.....	44
3.9.4	Plánování auditu.....	45
3.9.5	Provedení auditu.....	46
3.9.6	Závěrečné procedury a vydání zprávy auditora.....	49
4	Vztah interního a externího auditu	51
4.1	Spolupráce externího a interního auditora.....	51
4.2	Posuzování práce interního auditu externím auditorem	52
	PRAKTICKÁ ČÁST	54
5	Představení společnosti Alfa s.r.o.	54
5.1	Organizační struktura podniku	55
6	Externí audit ve společnosti Alfa, s.r.o.	57
6.1	Činnosti před uzavřením zakázky	57
6.2	Plán auditu.....	58

6.2.1	Výpočet hladiny významnosti	58
6.3	Předaudit	59
6.3.1	Analýza hlavní knihy	59
6.3.2	Analýza vnitřních kontrol podniku.....	59
6.4	Inventura	61
6.5	Finální audit	63
6.5.1	Bankovní účty	64
6.5.2	Zásoby	65
6.5.3	Pohledávky	65
6.5.4	Závazky	67
6.5.5	Nákladové účty služeb	68
6.5.6	Majetek.....	68
6.5.7	Manuální účetní zápisy.....	69
6.6	Vydání zprávy auditora, výroční zpráva, účetní závěrka	70
7	Interní audit	71
7.1	Současný interní audit	71
7.2	Interní audit účetnictví	71
7.3	Audit interních kontrol	72
7.3.1	Auditní nálezy v roce 2011	73
7.4	Spolupráce s externí auditorskou firmou.....	74
8	Návrh na implementaci interního auditu	75
8.1	Interní audit prováděný externí firmou	75
8.1.1	Výhody outsourcovaného interního auditu	75
8.1.2	Nevýhody outsourcovaného interního auditu.....	75
8.2	Výběr auditorů a provádění interního auditu	76
8.3	Zřízení útvaru interního auditu.....	77

8.3.1	Statut interního auditu	78
8.3.2	Úkoly útvaru interního auditu	79
8.3.3	Proces interního auditu	79
8.4	Plánování interního auditu	79
8.5	Příprava a provádění interního auditu	81
8.5.1	Příprava	81
8.5.2	Provádění interního auditu	81
8.6	Návrh na provedení auditu kvality	83
8.6.1	Audit informačních technologií.....	85
8.7	Ekologický audit	87
9	Vzájemné souvislosti a odlišnosti interního a externího auditu.....	88
10	Spolupráce interního a externího auditora.....	90
11	Závěr	92
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY		94
SEZNAM PŘÍLOH		96

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obr. 1 - Zařazení útvaru interního auditu do organizační struktury	32
Obr. 2 - Vztah mezi účetnictvím a auditem.....	39
Obr. 3 - Proces auditu	46
Obr. 4 - Organizační struktura společnosti	56
Obr. 5 - Konfirmační dopis	61
Obr. 6 - Bankovní konfirmace.....	64
Obr. 7 - Zpráva interního auditu	72
Obr. 8 - Plán projednávání nálezů interních auditorů.....	73
Obr. 9 - Zařazení útvaru interního auditu do organizační struktury společnosti.....	77
Obr. 10 - Proces interního auditu	79
Obr. 11 - Auditní formulář pro zaznamenávání zjištění.....	84

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 - Mění se charakter řízení	29
Tab. 2 - Schéma auditorských postupů.....	42
Tab. 3 - Výpočet hladiny významnosti.....	58
Tab. 4 - Test kontrol v procesu nákupu	60
Tab. 5 - Výběr typu interního auditu	76
Tab. 6 - Plán interních auditů v roce 2012	80
Tab. 7 - Plán IT auditů na rok 2012.....	86
Tab. 8 - Porovnání oblastí externího a interního auditu	88

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

CCSA	Certification in Control Self-Assessment	Certifikace pro kontrolu sebehodnocení
CFSA	Certified Financial Services Auditor	Certifikovaný auditor pro finanční služby
CGAP	Certified Government Auditing Professional	Certifikovaný auditor pro veřejný sektor
CIA	Certified internal auditor	Certifikovaný interní auditor
ČIIA	Český institut interních auditorů	
ECIIA	European Confederation of Institutes of Internal Auditing	Evropská konfederace institutů interního auditu
IFAC	International Federation of Automatic Control	Mezinárodní federace pro automatické kontroly
IFFE	International Financial Flows and Environment Project	Mezinárodní projekt pro finanční toky a životní prostředí
IFRS	International Financial Reporting Standards	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IIA	Institut interních auditorů	
IPPF	International Professional Practices Framework	Mezinárodní rámec pro profesionální praxi interního auditu
PPF	Professional practices framework	Rámec profesionální praxe interního auditu
OEM	Original Equipment Manufacturer	Výrobce původního zařízení

ÚVOD

Oblast interního auditu je v České republice ještě relativně mladá disciplína, která se dříve vyskytovala ve velkých podnicích se zahraniční majetkovou účastí, nebo v dceřiných společnostech. S narůstající potřebou sledovat nejenom finanční ukazatele roste i význam interního auditu, a to i v menších a středních podnicích.

Svůj význam si role interního auditu získala zvláště po firemním skandálu společnosti Enron v USA, kde se nejvíce projevila potřeba vnitřních kontrolních mechanismů, jejich nastavení a prověřování. Interní audit se snaží procesy ve společnosti zefektivnit a přistupuje k plánování auditů na základě vlastního subjektivního pocitu, případně na základě podnětu vedení společnosti, nebo jejich manažerů.

Cílem práce je analyzovat dílčí funkce interního a externího auditu. Na základě cílů této práce byla stanovena hypotéza, že interní a externí auditoři by měli vzájemně spolupracovat na auditních testech, aby zefektivnili své postupy. Spoluprací s externím auditorem lze eliminovat vícenásobné testování určitých oblastí ve společnosti a tím tak zefektivnit proces interního i externího auditu.

Diplomová práce je rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou. Cílem práce je analýza externího auditu ve vybrané společnosti a návrh na implementaci vlastního útvaru interního auditu a posouzení možné spolupráce externího a interního auditora.

V teoretické části jsou popsány procesy interního a externího auditu, historie obou disciplín, instituce, které patří k jednotlivým auditům a na závěr zhodnocena spolupráce obou auditorů.

Praktická část obsahuje představení společnosti Alfa s.r.o., analýzu externího auditu, který byl ve společnosti reálně proveden za rok 2011, analýzu současného interního auditu, který je aplikován pouze na úrovni mateřské společnosti. Následně bude navrženo vhodné implementování útvaru interního auditu do společnosti.

TEORETICKÁ ČÁST

1 Audit a jeho druhy

Auditing je ve velice obecném slova smyslu vědecká disciplína, jejímž předmětem je pozorování a poznávání určitých skutečností, shromažďování relevantních dat, jejich vyhodnocování a následné zpracování do sdělení určeného zainteresovaným osobám. Proces auditu může být zaměřený na různé oblasti lidské činnosti. V závislosti na oblasti činnosti rozeznáváme různé druhy auditu, z nichž jsou nejznámější například finanční audit, neboli audit účetní závěrky, interní audit, forenzní audit, audit jakosti, ekologický audit, nebo počítačový audit.¹

1.1 Audit účetní závěrky

Audit účetní závěrky může být také nazýván auditem finančních výkazů, externím, či statutárním auditem a je zaměřen na individuální nebo konsolidované účetní závěrky. Je prováděn na základě objednávky zpravidla vlastníků účetní jednotky, nebo vlastníků skupiny. Audit účetní závěrky je prováděn externím auditorem, což může být jak jednotlivec, nebo auditorská společnost, která poskytuje své služby prostřednictvím svých zaměstnanců auditorů a jejich asistentů. Jeho posláním je zvýšit věrohodnost účetních výkazů zveřejňovaných podnikovým managementem. Externí audit by měl ověřit, zda vedené účetnictví podává věrný a poctivý obraz o finančním zdraví podniku.²

Audit účetní závěrky bude podrobněji popsán v kapitole 3.

¹ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 9.

² Tamtéž, s. 9.

1.2 Interní audit

Interní audit se zabývá zkoumáním ekonomických procesů a jevů uvnitř podniku. Je prováděn interními auditory, kteří jsou většinou pracovníci podniku, může však být i outsourcovaný. Hlavním předpokladem interního auditu je nezávislost na podnikovém managementu. Interní audit používá v zásadě stejné nástroje jako audit externí, ale má zcela odlišné cíle a výstup interního auditu je určen jiným uživatelům. Hlavním úkolem interního auditu je zabezpečení fungování podniku, které bude efektivní z hlediska vynakládání zdrojů financování, organizace práce, kontroly hospodárnosti a ochrany majetku, z čehož vyplývá, že zaměření interního auditu je na dílčí podnikové procesy, systémy vnitřních kontrol v podniku i na vyhodnocování potenciálních rizik možných podvodů.³

Interní audit bude podrobněji popsán v kapitole 2.

1.3 Forenzní audit

Forenzní audit je zaměřen proti hospodářské kriminalitě. Věnuje se šetření v předem sjednaných oblastech, zpravidla s cílem odhalit trestné, nebo jinak protizákonné jednání jednotlivců či skupin. V této oblasti působí auditorské firmy, detektivní kanceláře, poradenské firmy a advokátní kanceláře. Krom šetření zpronevěry a hledání konkrétních viníků se forenzní audit zaměřuje také na prevenci a nacházení takových opatření a doporučení, která by případným podvodům zabránila.⁴

1.4 Audit jakosti

Audit jakosti je zaměřen na prověření kvality výkonů, které poskytuje podnik. Audit může zahrnovat pouze finální výrobky, kterým může být po splnění daných norem, udělen certifikát, nebo je prováděn audit v širším rozsahu zaměřený na celý systém řízení a racionální organizaci práce. Výstupem auditu pak bývá udělení certifikátu v rámci norem ISO. Tento audit provádějí specializované instituce s pracovníky, kteří jsou speciálně vyškoleni. Důvod

³ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 10.

⁴ Tamtéž, s. 11.

pro audit jakosti a získání norem ISO je zpravidla zvýšení konkurenceschopnosti na trhu výrobků a služeb.⁵

1.5 Ekologický audit

Ekologický audit je zaměřen na činnosti podniku, při kterých může vznikat riziko ohrožení životního prostředí. V současné době je nejvíce využíván společnostmi v chemickém průmyslu, uplatnění nachází také v jaderné energetice. V poslední době se také rozvíjí environmentální účetnictví, které se zaměřuje na vykazování účetních informací spojených se životním prostředím.⁶

1.6 Počítačový audit

Počítačový audit je zejména důsledkem rozvoje informačních technologií. Je zaměřen na prověřování a kontrolu užívaných integrovaných informačních systémů v podniku, ale i způsoby ochrany těchto systémů. Počítačový audit zahrnuje kontroly nejen aplikací, neboli software, ale i používaných zařízení, tedy hardware a zabezpečení dat v případě havárií a poruch, pořizování zálohových datových nosičů a jejich ukládání, evidenci a archivaci. Spolehlivost informačních systémů je velice důležitým hlediskem pro externí i interní auditory v souvislosti s účetnictvím a průkazností účetních záznamů.⁷

⁵ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 12.

⁶ Tamtéž, s. 12.

⁷ Tamtéž, s. 12.

2 Analýza procesu interního auditu

2.1 Vznik a vývoj interního auditu

Historie auditu úzce souvisí s rozvojem účetnictví. Audit a účetnictví začali používat kupci pro evidování majetku, aby předešli možným podvodům a omylům. Postupem času se účetnictví více soustředilo na evidenci a ocenění majetku, audit pak na jeho ochranu.

Historicky se pojetí auditu rozšířilo jako ověřování výkazů. Audit se zabývá základnou, ze které vychází účetnictví, základ auditu však není v účetnictví, které kontroluje, ale v logice, na kterou spoléhá.

Audit se rozvíjel zejména od poloviny 19. století díky nárůstu množství účetních informací a nutnosti zabezpečit spolehlivost účetního systému. Již v roce 1844 bylo v Anglii díky zákonu o akciových společnostech nutné prověření rozvahy jedním či více akcionáři. V poměrně krátké době byl tento požadavek pozměněn tak, že prověření nemuseli realizovat akcionáři, ale auditor mohl být vybrán společností, a tím byl položen základ povinnému auditu.⁸

Úloha a význam interního auditu se neustále vyvíjely. Dnešní interní audit představuje zvláštní typ podpory řízení podniku a značně se odlišuje od počáteční auditorské činnosti, která představovala odvětví účetnictví. Prvotním úkolem bylo zrevidovat ekonomickou a finanční situaci podniku, snažit se vyhledat případné podvody, nebo omyly a zajistit správné uplatňování účetních zásad. Tento typ práce dnes vykonávají externí auditoři, nebo Nejvyšší kontrolní úřad.

Podnikatelé si již před druhou světovou válkou uvědomili, že je nutné implementovat nezávislou kontrolu všech činností a procesů v podniku, a to protože rostla složitost ekonomických jevů, měnila se dynamika metod a systémů řízení a vedení společnosti. Stále

⁸ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, str. 1.

častěji se delegovaly úkoly a pravomoci a vzdalovaly se dceřiné společnosti od matek. Komunikace se rozšiřovala po celém světě.⁹

Interní audit jako takový se začal více rozvíjet v průběhu 2. světové války, protože růst a expanze v souvislosti s přechodem k válečné ekonomice způsobily vznik problémů v oblasti kontroly a provozní efektivnosti. Přechod k válečné ekonomice znamenal více odpovědností v plánování, dostupnosti surovin a personálu, větší důraz na identifikaci nákladů a zajištění souladu s nařízeními vlády. Vizuální sledování všech provozních oblastí a kontakt s podřízenými pracovníky se začal stávat velice obtížným. Cesta, kterou se nastalá situace řešilo, bylo ustanovení skupiny pracovníků, kteří měli sledovat a kontrolovat co se ve společnosti děje a případně najít příčiny objevených problémů. Tito pracovníci se začali nazývat interní auditoři.

Počet interních auditorů rostl, začali mezi sebou navazovat kontakty v ostatních organizacích a vyvrcholením tohoto procesu bylo založení Institutu interních auditorů (IIA).¹⁰

Interní audit dnes funguje jako nezávislá, objektivně ujišťovací a poradenská činnost soustředící se na zdokonalování procesů v organizaci a přidávání hodnoty. V případě, že společnost nemá optimálně nastavené procesy, neumí efektivně řídit rizika, která ji obklopují, a nemá dostatečné množství informací pro rozhodování, mohou vznikat značné ztráty. Dobře fungující interní audit se stará o to, aby vedení řídilo společnost co nejefektivněji a maximalizovalo tak návratnost vložených prostředků. Interní auditor úzce spolupracuje s vedením společnosti a internímu auditu podléhají veškeré činnosti včetně vyčleněných (outsourcovaných). Interní audit prověří danou činnost z několika hledisek a případně navrhne opatření vedoucí k jeho zefektivnění. Stará se také o to, aby navrhnutá a schválená opatření byla zavedena ve stanoveném období a aby přinášela společnosti očekávané výnosy.¹¹

⁹ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 2.

¹⁰ Tamtéž, s. 2.

¹¹ Tamtéž, s. 2.

2.2 Instituce v interním auditu

2.2.1 Institut interních auditorů (IIA)

Byl založen v New Yorku 23. září 1941. Dnes je jeho sídlo v Altamonte Springs na Floridě. Ze 17 zakládajících členů vzrostl jejich počet do konce roku 1941 na 104. Dnes institut sdružuje více než 90 000 interních auditorů ze 165 zemí světa.¹²

Institut zaměřuje svou pozornost na odborné školení interních auditorů, na profilování a rozvoj auditorské činnosti a na vypracovávání norem a pravidel, které zaručují správné vykonávání činnosti při současném poskytování záruk efektivnosti a dodržování etických pravidel. V roce 1947 zavedl Institut doložku o rámci požadavků na interní auditory, která umožňovala zahrnout i zkoušky z jiných činností, než finančních a účetních. Tím začal výrazný posun v požadavcích na odborné kvality interního auditora a také dochází ke vzdálení se od účetnictví a finančního hospodaření podniku, jež se následně stávají doménou externí auditorské činnosti.¹³

Od této doby stoupá význam i pozice interního auditu v rámci organizační struktury podniku. Vnitřní audit stále častěji získává své místo vedle nejvyšší řídicí úrovně, kterou informuje přímo, nebo prostřednictvím výboru pro audit.¹⁴

Institut interních auditorů přispívá k výkonu interní auditorské činnosti zejména tím, že:¹⁵

- vypracovává profesní standardy,
- zabezpečuje profesní certifikaci interních auditorů,
- provádí výzkum v oblasti interního auditu,
- organizuje profesní výuku,

¹² Mezinárodní institut interních auditorů, [online]. [vid. 21. ledna 2012] dostupné z WWW: <http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/history-milestones/>

¹³ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 2.

¹⁴ Tamtéž, s. 3.

¹⁵ Tamtéž, s. 3.

- udržuje kontakty (celosvětově) s přidruženými společnostmi, instituty, kluby, vysokoškolskými instituty a univerzitami.

2.2.2 Český institut interních auditorů

V roce 1994 byla založena jediná profesní organizace auditorů v České republice, a to Český institut interních auditorů (ČIIA), který dnes sdružuje přes 1000 interních auditorů.¹⁶

K základním úkolům ČIIA patří systematické vzdělávání interních auditorů, které probíhá formou kurzů věnovaných jednotlivým problémům auditorské profese, nebo ucelené přípravy v podobě manažerského studia k získání diplomu CIA (Certifikovaný interní auditor). ČIIA rovněž vykonává poradenskou činnost spojenou s implementací interního auditu.¹⁷

Český institut interních auditorů (dále jen ČIIA) je občanské sdružení interních auditorů za účelem prosazování a podpory rozvoje interního auditu v České republice. ČIIA je národním institutem mezinárodního institutu. Byl přijat do Evropské konfederace institutů interního auditu (ECIIA), která vyvíjí svou činnost od roku 1982 a v současné době sdružuje 33 zemí z Evropy a z regionu Afriky a Asie, přilehlého ke Středomoří, dohromady s více než 12 tisíci interními auditory. Český institut interních auditorů působí od března 1995. Má více než 1000 členů. Jeho nejvyšším orgánem je Sněm, který se schází pravidelně každý rok. Činnost ČIIA řídí Rada v čele s prezidentem, na jejíž činnost dohlíží tříčlenná kontrolní komise.¹⁸

Český institut interních auditorů poskytuje:¹⁹

- širokou škálu vzdělávacích kurzů a seminářů, zaměřených na otázky zřízení a působnosti útvarů auditu a na zvyšování odborné úrovně auditorů,
- pravidelné informování členů o aktivitách ČIIA a o aktuálních otázkách interního auditu v čtvrtletníku "INTERNÍ AUDITOR",

¹⁶ Český institut interních auditorů [online]. [vid. 21. ledna 2012], dostupné z: <http://interniaudit.cz/ciia/>

¹⁷ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 4.

¹⁸ Český institut interních auditorů [online]. [vid. 21. ledna 2012], dostupné z: <http://interniaudit.cz/ciia/>

¹⁹ Tamtéž.

- pro všechny členy bezplatný přístup do studovny a knihovny ČIIA obsahující cca 470 převážně zahraničních titulů publikací a dalších tiskovin k problematice interního auditu,
- setkávání interních auditorů z ČR a vzájemnou výměnu informací a zkušeností při příležitosti pravidelně pořádaných fór interních auditorů, klubových večerů a konferencí (národních i mezinárodních),
- zprostředkování kontaktů s významnými zahraničními odborníky z oboru interního auditu,
- vydávání překladů standardů pro praxi interního auditu a dalších odborných původních i přeložených publikací,
- možnost složení zkoušky k získání mezinárodně uznávaného titulu Certified Internal Auditor (CIA) a dalších zkoušek (CGAP, CCSA, CFSA),
- možnost delegování vybraných interních auditorů z ČR do pracovních orgánů mezinárodních institucí pro oblast interního auditu.

2.3 Mezinárodní rámec profesionální praxe interního auditu

IIA plní roli profesního vůdce, autority a vzdělavatele. Praxe interního auditu není sice regulovaná, IIA však poskytuje komplexní poradenství pro tuto profesi. V roce 2002 byl poprvé vydán Rámec profesionální praxe interního auditu (dále jen PPF). PPF byl vytvořen jako základ pro činnost interního auditu a jeho součástí byla Definice interního auditu, Etický kodex, Mezinárodní standardy pro profesionální praxi interního auditu (dále jen Standardy), Doporučení pro praxi a Praktické a rozvojové pomůcky. Od roku 2002 získal interní audit ještě větší význam díky legislativním a regulačním změnám, které jsou zaměřeny na zlepšení řízení rizik, vnitřních kontrol a správy a řízení společnosti. Proto již v roce 2006 IIA vytvořil pracovní skupinu, která začala pracovat na aktualizaci PPF. V roce 2009 vydal tedy IIA

Mezinárodní rámec pro profesionální praxi interního auditu (dále jen IPPF), který doznal oproti PPF několika změn.²⁰

IPPF se skládá ze šesti základních částí. Kromě výše uvedených se součástí aktualizovaného rámce stala i Stanoviska a Praktické pomůcky. Praktické a rozvojové pomůcky již nebyly pro novou koncepci IPPF vhodné, proto byly odstraněny. Nový rámec rozpoznává dvě kategorie. Povinné směrnice zahrnují definici interního auditu, Etický kodex a Standardy. Soulad s těmito směrnici je striktně vyžadován a je platný pro všechny členy IIA a certifikované interní auditory. Důrazně doporučované směrnice obsahují doporučení pro praxi, Stanoviska a Praktické pomůcky a soulad s těmito směrnici je silně doporučován.²¹

Definice interního auditu byla do IPPF přijata beze změny a vymezuje základní účel interního auditu, jeho vlastnosti a rozsah působnosti. Etický kodex popisuje zásady a očekávání týkající se chování jednotlivců i organizací při vykonávání auditní zakázky. Je totiž nezbytné, aby se interní auditoři chovali profesionálně, protože právě takové chování je základem pro důvěru v práci interního auditu. Profesionalita je charakteristická vysokým stupněm integrity, objektivity, důvěrnosti a kompetentnosti a tyto principy jsou ještě upřesněny dvanácti pravidly chování a jednání interních auditorů. Etický kodex byl rovněž přijat beze změny.²²

Standardy jsou předpisy založené na principech, jež poskytují povinné vodítka pro výkon profese. Současně představují jádro IPPF. Standardy zahrnují tzv. Základní standardy, Standardy pro výkon a Prováděcí standardy. Základní standardy nastiňují charakteristické rysy subjektů vykonávajících interní audit. Standardy pro výkon specifikují účel a postupy interního auditu a obsahují kvalitativní kritéria, na jejichž základě lze případně posoudit službu interního auditu. Jak Základní standardy, tak i Standardy pro výkon se vztahují na všechny služby poskytované interním auditem a jsou doplněny Prováděcími standardy,

²⁰ Kafka, T., Průvodce pro interní audit a risk management, s. 11 – 14.

²¹ ČIIA: Mezinárodní Rámec profesní praxe interního auditu, s. 3, dostupné také z: https://www.globaliia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards_2011_Czech.pdf

²² Tamtéž.

kteře obsahují konkrétní pokyny a jsou zaměřeny na ujištění nebo poradenské služby. V rámci Standardů také nalezneme nadefinování a interpretaci užívaných termínů.²³

Doporučení pro praxi zahrnuje přístupy, metody a „nejlepší praxi“, které představují pro interní auditory vodítko při implementaci Etického kodexu a Standardů nejen z mezinárodního, ale i národního a odvětvového hlediska. Doporučení pro praxi doznalo po aktualizaci rámce změn, resp. došlo k jejich redukci. Část původních Doporučení pro praxi dnes najdeme v sekci Praktické pomůcky a část v interpretacích, které jsou součástí Standardů. Stanoviska byla zařazena až do IPPF, protože problematika, které se týkají, nabyla na důležitosti až v posledním desetiletí. Stanoviska pomáhají zúčastněným subjektům (včetně subjektů mimo profesi) pochopit základní aspekty správy a řízení společnosti, risk managementu a vnitřních kontrol a vysvětlují roli interního auditu v těchto procesech. Praktické pomůcky představují detailní procesy, postupy včetně pokynů souvisejících s výkonem interního auditu.²⁴

IAA reagovala vydáním IPPF na změny v prostředí související s interním auditem v posledním desetiletí. Díky IPPF se více objasnily povinné směrnice a nové interpretace a redukce Doporučení pro praxi přispěly k lepšímu porozumění Standardů. IAA také stanovila frekvenci revizí všech směrnic na 3 roky. Není sice nutné, aby se směrnice měnily každé 3 roky, ale musí se podrobit revizi. V důsledku tohoto ustanovení byla vydána v říjnu 2010 novela Standardů s účinností od ledna 2011. Změny byly následující:²⁵

- vznik 3 zcela nových standardů,
- 15 standardů pozměněno,
- zrušení 2 standardů,
- vznik 5 nových interpretací.

²³ ČIIA: Mezinárodní Rámec profesní praxe interního auditu, s. 3, dostupné také z: https://www.globaliia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards_2011_Czech.pdf

²⁴ Tamtéž.

²⁵ Tamtéž.

Jako podstatné hodnotí IIA především změny ve dvou oblastech:

- ve vymezení odpovědností při poskytování služeb interního auditu externími dodavateli,
- při vyjadřování závěrů a celkového názoru interního auditu k auditované oblasti.

Je důležité, aby si společnost uvědomila, že i když služby interního auditu poskytuje externí dodavatel, konečnou odpovědnost za existenci účinného efektivního interního auditu má vždy samotná společnost.²⁶

2.4 Definice interního auditu dle ČIIA

Interní audit je nezávislá, objektivně ujišťovací a poradenská činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejich cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení a správy organizace (Definice interního auditu dle Rámce profesní praxe interního auditu).²⁷

Interní audit je v České republice poměrně mladá profese, která se zde ve svém moderním pojetí rozvinula až teprve v polovině devadesátých let minulého století. Výrazný rozvoj zaznamenala profese interního auditu díky zákonu č. 320/01 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě (Zákon o finanční kontrole), který vymezil působnost interního auditu ve veřejné správě.²⁸

Interní audit se zaměřuje na hodnocení vnitřního kontrolního systému v organizaci tím, že orgánům společností a vrcholovému managementu poskytuje informace, hodnocení, analýzy, doporučení a konzultace pro efektivní plnění jejich úkolů. Současně s nejnovějšími

²⁶ ČIIA: Mezinárodní Rámec profesní praxe interního auditu, s. 3, dostupné také z:

https://www.globaliia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards_2011_Czech.pdf

²⁷ Český institut interních auditorů [online]. [vid. 24. ledna 2012], dostupné z: <http://interniaudit.cz/ciia/>

²⁸ Tamtéž.

světovými trendy pak interní audit poskytuje ujištění o tom, že společnost si je vědoma rizik, kterým je vystavena, a zvládá je.²⁹

Existují tři druhy standardů:³⁰

- *Základní standardy* – charakterizují zásadní požadavky a vlastnosti týkající se útvarů a osob zabývajících se interním auditem.
- *Standardy pro výkon interního auditu* – popisují samotnou podstatu činností interního auditu a poskytují kvalitativní kritéria, na jejichž základě lze činnost interního auditu hodnotit.
- *Prováděcí standardy* – zde se rozlišuje, zda se jedná o ujišťovací funkci interního auditu, či o jeho funkci poradensko-konzultační.

2.5 Předpoklad nezávislosti interního auditu

Nezávislost je základním předpokladem efektivního interního auditu. Nezávislost dává auditorům možnost vynášet nestranné a neaujaté soudy, důležité pro řádné vedení auditů.³¹

Interní audit je nezávislý v případě, že:³²

- Je organizačně oddělen od všech částí organizace, které jsou předmětem vnitřního auditu.
- Rozsah činností interního auditu je v souladu s přidělenými zdroji.
- Vedoucí interního auditu má neomezený přístup k externím auditorům a příslušným regulačním orgánům.
- Interní audit má neomezený přístup k osobám a informacím.
- Má autoritu vymezenou rozhodnutím nejvyšších řídicích orgánů společnosti.

²⁹ Český institut interních auditorů [online]. [vid. 24. Ledna 2012], dostupné z: <http://interniaudit.cz/ciia/>

³⁰ Tamtéž.

³¹ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 12.

³² Tamtéž, s. 12.

- Interní auditor nemá žádnou odpovědnost za jiné operace, než je nezávislá vnitřní kontrola.
- Management musí být jasně oddělen od auditorské zodpovědnosti při přijímání a zavádění doporučení auditorů.
- Zaměstnanci jsou kompetentní pro výkon pozice a respektují Etický kodex a Standardy pro interní audit.

Společnost nemusí sama zřizovat útvar interního auditu, jelikož lze využít například outsourcing, který spočívá ve volbě externího dodavatele služeb interního auditu. V obou případech by měly být dodrženy důležité faktory zmíněné v definici interního auditu.³³

- *nezávislost a objektivita* – osoby, které provádí audit, by neměly být zodpovědné za vedení podniku a tím by neměly mít zájem ovlivnit finanční výsledky společnosti, objektivní práce auditora je podložena dostatečnou dokumentací, a je provedena s dostatečnými znalostmi a dovednostmi a s plnou zodpovědností auditora za své výstupy,
- *přidaná hodnota a zdokonalování* – představuje možnost uspokojování dalších potřeb nad rámec dlouhodobého zadání managementu,
- *ujištění a konzultace* – je dlouhodobá, systematická a komplexní služba, která je poskytována na základě hodnocení rizik, konzultace lze chápat jako přidanou hodnotu, která se především zaměřuje na zlepšení konkrétního procesu,
- *vnímání organizace jako celek* – organizace musí být chápána jako celek, procesy musí být zdokonalovány taky, aby měly pozitivní výsledek pro celou společnost,
- *vymezení hranice* – definice přesně vymezuje hranice působnosti interního auditu.

³³ KAFKA, T., Průvodce pro interní audit a risk management, s. 14-21.

Interní audit je evoluční a dynamickou činností, která se neustále přizpůsobuje, tak jak se mění organizační struktura, procesy a technologie. Mění se charakter řízení ilustruje následující tabulka, kterou uvádí ve své knize Dvořáček.³⁴

Tab. 1 - Mění se charakter řízení

Rok	Řízení zaměřené na	Organizace a věda o řízení	Technika
1950	Aktiva	hierarchická	ruční
1960	Údaje	podle čísel	mechanická
1970	Shodu s normami	cíle	automatická
1980	Účinnost	restrukturalizace	databázová
1990	Cíle	virtuální	diverzifikovaná
2000	Hodnotu	znalostní management	Internet

Zdroj: DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 6.

Současná náplň interního auditu je rozdílná od tradičních představ, které považovaly interní audit jen za revizi ostatních kontrol v rámci podniku. Současný moderní interní audit představuje poradní orgán vedení podniku, který má za úkol dosahovat vyšší efektivity. Nyní mohou mít služby interního auditu velké množství podob. Nejčastější podoby jsou uvedeny v následujícím seznamu:³⁵

- finanční audit,
- audit jakosti,
- audit podniku,
- vnitřní účetní kontrola,
- audit kontraktů (investoři, dodavatelé, odběratelé),
- audit managementu,
- audit operací,
- audit produktivity,
- audit ekologický,
- prevence a odhalování podvodu,

³⁴ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 6.

³⁵ Tamtéž, s. 6.

- audit souladu (harmonie) podnikové politiky a postupů se zákony, vyhláškami a nejrůznějšími nařízeními,
- audit personálního rozvoje,
- audit vnějších podnikových vztahů.

2.6 Účel interního auditu

Hlavní účel interního auditu je pomoc řídicím pracovníkům organizace dosahovat efektivních výsledků při plnění jejich funkcí a úkolů. Tohoto cíle je dosahováno na základě několika kroků, které zahrnují analýzu dat, hodnocení a následné doporučení, návrhy a další informace, které vedou k vyšší efektivnosti podnikových procesů. Interní audit vlastně realizuje činnost, kterou by vykonávalo vedení podniku, kdyby na ni mělo dostatek času. Takto vrcholový management dostane podklady pro rozhodování ve formě zprávy interního auditu.³⁶

Žadatelem o služby interního auditu však nemusí být pouze řídicí orgány společnosti. Jsou sice nejčastějším klientem, ale interní audit může být prováděn i pro provozní management, výbor pro audit nebo externí auditory. Auditované činnosti se skládají z těch subjektů, jednotek nebo systémů, které lze definovat a hodnotit. Auditované činnosti mohou být následující.³⁷

- finanční výkazy,
- důležité smlouvy a programy,
- nákladová a zisková střediska, investiční střediska,
- funkce jako elektronické zpracování dat, nákup, marketing, výroba, finance, účetnictví a lidské zdroje,
- organizační jednotky jako sortiment výrobků nebo služeb,
- zůstatky na účtech v hlavní účetní knize,
- informační systémy (ruční i automatizované),
- zásady, postupy a praktiky,

³⁶ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 7.

³⁷ Tamtéž, s. 7.

- transakční systémy pro činnosti jako prodej, inkaso, nákup, výdaje, skladové a nákladové účetnictví, výroba, pokladna, mzdy a kapitál,
- zákony a ustanovení.

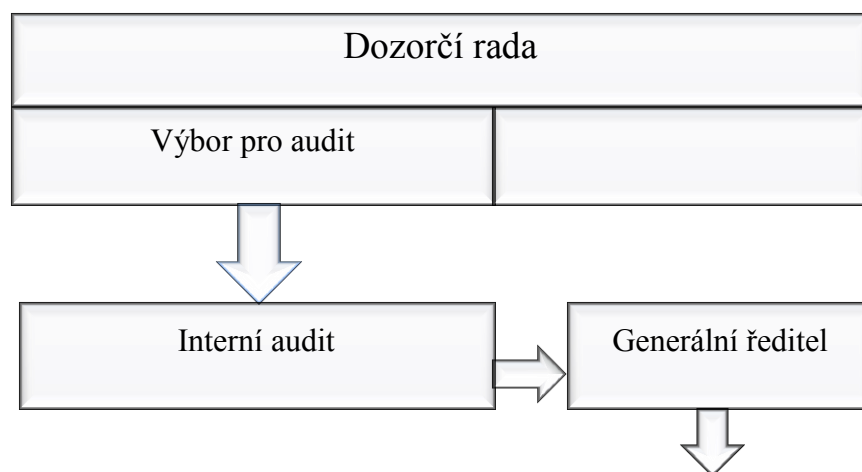
2.7 Začlenění interního auditu do organizační struktury podniku

V případě, kdy se vedení podniku rozhodne založit ve své struktuře útvar interního auditu, je nutné, aby se ujistilo, že jsou ve společnosti pro toto rozhodnutí příznivé podmínky. Jedná se o ekonomickou situaci, velikost podniku, informační a komunikační systémy, úroveň vnitřní kontroly a dostatečné materiální i personální zdroje. Pokud podnik nefunguje dobře, nebo je v nepříznivé situaci, není možné očekávat vyřešení problémů založením útvaru vnitřního auditu. Výsledky práce interního auditu se projevují až v dlouhodobém horizontu.³⁸

Interní audit je nejčastěji spojován s akciovými společnostmi. V podmínkách českých podniků může být podřízen vrcholovému managementu, představenstvu nebo dozorčí radě, případně výboru, který sama dozorčí rada zřídila. Nejvyužívanější zařazení do organizační struktury podniku je znázorněno na následujícím obrázku.³⁹

³⁸ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 66.

³⁹ Tamtéž, s. 66.



Zdroj: DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 67.

Obr. 1 - Zařazení útvaru interního auditu do organizační struktury

2.8 Analýza pracovního postupu interního auditu

Stejně jako jiné podnikové činnosti by měl být interní auditu plánován. Kromě běžného plánování auditorských činností se většinou sestavuje i personální a finanční plán. Přístup ke konkrétní auditorské činnosti je závislý na skutečnosti, zda se jedná o klasický postup, nebo postup založený na analýze rizik. Klasický postup můžeme shrnout do následujících kroků:⁴⁰

- identifikace obecných cílů,
- identifikace specifických cílů,
- identifikace technik řízení a kontroly,
- testování vybraných technik řízení a kontroly,
- zhodnocení adekvátnosti technik řízení a kontroly,
- předložení stanoviska a doporučení.

⁴⁰ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 111-114.

Rizikový audit je definován následujícími kroky:⁴¹

- určování klíčových cílů a rizik,
- identifikace limitů rizika,
- vytvoření hypotézy o řídicích a kontrolních mechanismech,
- prověření platnosti hypotézy,
- oznámení výsledků.

Důležitou součástí auditorské práce je dokumentování jednotlivých činností. Účelem dokumentace je zaznamenávání a doložení průběhu celého auditního procesu a na závěr slouží jako podklad pro vypracování auditorské zprávy. Dokumentace by měla být uchována ke každému auditu. Obsah jednotlivých dokumentací se liší v závislosti na typu auditu, každá by však měla zachycovat činnosti v následujících fázích:⁴²

- příprava,
- provedení,
- zpracování výsledků a jejich prezentace,
- přijetí opatření a jejich plnění.

⁴¹ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 114.

⁴² Tamtéž, s. 114.

3 Analýza procesu externího auditu

3.1 Vznik a vývoj externího auditu

Vznik a základní vývoj externího auditu je velice podobný jako u interního auditu. Historie interního auditu byla popsána v kapitole 2.1 Vznik a vývoj interního auditu.

V průběhu vývoje se funkce externího auditu měnila. Zpočátku bylo úkolem auditora potvrdit, že údaje uvedené v účetní závěrce jsou pravdivé a bezchybné (přístup True and correctness). Důraz byl kladen zejména na odhalování chyb, nesprávností v účetnictví, které mohly ve vykazovaném období nastat a ovlivnit vykazované skutečnosti. True and correctness postupem času ustoupil do pozadí a namísto něj byl přijat přístup věrného a poctivého zobrazení, tedy True and fair view.⁴³

V České republice je historie externího auditu poměrně mladá, při srovnání s ostatními zeměmi. Za počátek současného auditu se u nás považuje rok 1989. V tomto roce byla vydána vyhláška Ministerstva financí č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. Tato právní norma byla určena především pro ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční účastí. V roce 1992 ji nahradil zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Tímto zákonem byly dány základy současnému auditu a definována základní pravidla a pojmy a vymezeno postavení Komory auditorů ČR.⁴⁴

3.2 Podstata a význam auditu účetní závěrky

Audit účetní závěrky představuje její přezkoumání a zhodnocení, zda uvedená data podávají věrný a poctivý obraz o majetkové a finanční situaci podniku ke dni sestavení účetní závěrky. Ověřená účetní závěrka představuje zdroj informací pro rozhodování všech uživatelů účetních informací, tedy například investorů, bank a obchodních partnerů.⁴⁵

⁴³ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 13.

⁴⁴ SEDLÁČEK, J., Základy auditu, s. 13.

⁴⁵ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 13.

Díky rozšiřování informačních technologií, růstu obchodu, finančnímu propojování společností a snažení o průnik na důležité mezinárodní finanční trhy vznikají tlaky na dostatečné množství dostupných, srovnatelných a pravdivých informací. Role auditu roste zejména u obchodovaných akciových společností, jelikož stávající i potenciální investoři potřebují pro své rozhodování pravdivé a spolehlivé údaje potvrzené právě externím auditem.⁴⁶

3.3 Právní úprava auditu

V současné době externí audit v České republice upravují následující právní normy:⁴⁷

- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech,
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Podrobnější profesní předpisy jsou například:⁴⁸

- Mezinárodní auditorské standardy,
- České účetní standardy pro podnikatele,
- Auditorské směrnice Komory auditorů České republiky (KAČR),
- Etický kodex KAČR.

3.4 Instituce v externím auditu

3.4.1 Komora auditorů České republiky

Komora auditorů České republiky (dále jen Komora) je samosprávnou profesní organizací zřízenou zákonem č. 254/2000 Sb. za účelem správy auditorské profese na území České republiky. Komora převzala práva a povinnosti komory ustavené podle předchozí právní

⁴⁶ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 14.

⁴⁷ Komora auditorů ČR [online]. 2012 [vid. 2012-02-03]. Dostupné z:

<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=77&nArticleID=172&nLanguageID=1>.

⁴⁸ SEDLÁČEK, J., Základy auditu, s. 20-37.

úpravy z roku 1992. Od 14. dubna 2009 je působnost Komory nově upravena zákonem č. 93/2009 Sb.⁴⁹

3.4.2 Funkce Komory:

- vede seznam auditorů a registr hostujících auditorů,
- vede seznam auditorských společností,
- eviduje asistenty auditora,
- organizuje auditorské zkoušky a rozdílové auditorské zkoušky,
- navrhuje členy zkušební komise Radě pro veřejný dohled nad auditem,
- vydává usnesení o vykonání auditorské zkoušky nebo rozdílové auditorské zkoušky,
- vydává auditorské oprávnění,
- kontroluje provádění auditorské činnosti,
- vydává národní auditorské směrnice v souladu s obecně závaznými právními předpisy a mezinárodními auditorskými standardy,
- vydává vnitřní profesní předpisy Komory, zejména Statut, Jednací řád sněmu, Volební řád sněmu, Zkušební řád, Příspěvkový řád, Dozorčí řád, Kárný řád, Etický kodex, Vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů, Směrnici pro odbornou praxi asistentů,
- zveřejňuje seznamy auditorů a auditorských společností zapsaných v seznamech Komory,
- rozhoduje o dočasném nebo trvalém zákazu auditorské činnosti,
- posuzuje žádosti o osvobození od části auditorské zkoušky a žádosti o uznání kvalifikace,
- organizuje vzdělávací akce jako přípravu na složení auditorské zkoušky,
- zajišťuje nabídku vzdělávání pro auditory, asistenty auditora a pro odbornou veřejnost,
- pořádá odborné semináře a klubové večery,
- vydává časopis Auditor a odborné příručky pro auditory,
- zajišťuje prodej odborných zahraničních publikací,

⁴⁹ *Komora auditorů České republiky* [online]. [vid. 2012-02-03]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=16&nArticleID=9&nLanguageID=1>

- spolupracuje s tuzemskými i zahraničními profesními organizacemi a s institucemi státní správy,
- je aktivním členem mezinárodních profesních organizací IFAC a FEE.

3.5 Definice externího auditu

V obecném smyslu je audit chápán jako prostředek, pomocí kterého jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě, podmínkách nebo stavu určité skutečnosti, kterou první osoba zkoumala. Potřeba auditu vyplývá z nejistoty nebo pochybnosti osoby, která nemá možnost tuto nejistotu nebo pochybnost sama odstranit. Jde tedy o ověřování určitých skutečností nezávislou osobou, která má pro výkon této činnosti předpoklady.⁵⁰

Sedláček ve své publikaci uvádí, že v konkrétnějším pojetí se předmětem auditu rozumí účetnictví, účetní závěrka jako základní výstup účetnictví, nebo výroční zpráva jako derivát účetní závěrky. Účetnictví poskytuje základní informace o hospodaření podniku řadě subjektů, které zajímá kromě hodnot jednotlivých veličin (aktiv podniku, dluhů, ztráty nebo zisku) také skutečnost, zda byly účetní výkazy sestaveny správně a pravdivě.⁵¹

Komora auditorů ČR uvádí definici následovně:⁵² „Posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný.“

⁵⁰ SEDLÁČEK, J., Základy auditu, s. 18.

⁵¹ Tamtéž, s. 18.

⁵² Komora auditorů České republiky [online]. [vid. 2012-02-05]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=18&nArticleID=917&nLanguageID=1>

3.6 Vztah mezi účetnictvím a auditem

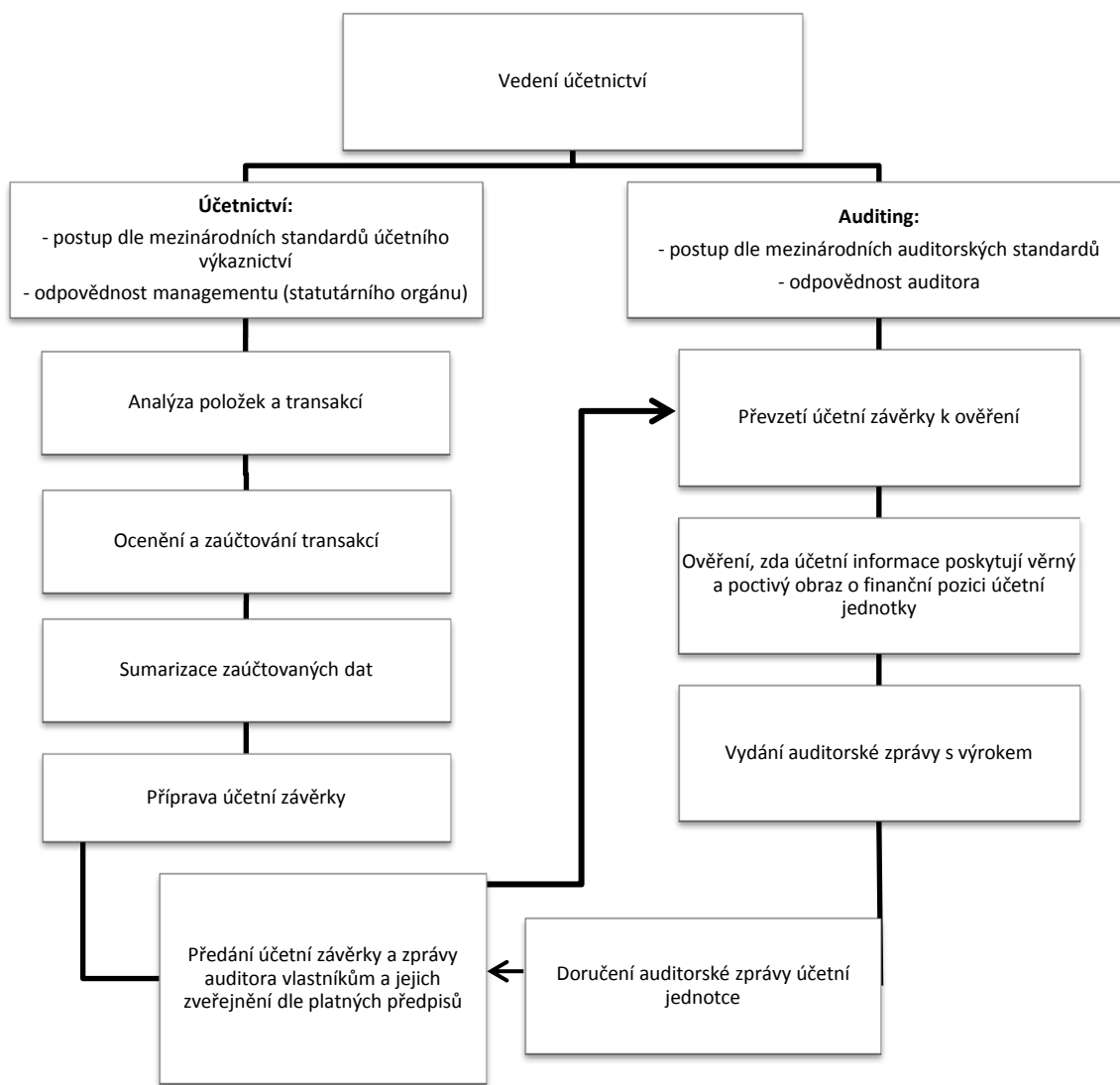
Audit účetní závěrky není součástí účetnictví, jak bývá často mylně předpokládáno. Za účetní závěrku je zodpovědný statutární orgán, ale sestavuje ji hlavní účetní, či vedoucí finančního oddělení, nebo finanční ředitel. Po sestavení účetní závěrky je společnost povinna ji zveřejnit, dle zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví, § 21a. Termín zveřejnění je u auditovaných účetních jednotek do 30 dnů od ověření závěrky auditorem a schválení účetní závěrky k tomu příslušným orgánem, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období, bez ohledu na to, zda byla účetní závěrka schválena, či ověřena auditorem.⁵³

Auditor ověřuje, zda údaje v předložené účetní závěrce podávají ve významných ohledech věrný a poctivý obraz o majetku, zdrojích jeho financování, výnosech, nákladech a hospodářském výsledku. Názor auditora však neznamená potvrzení správnosti účetnictví, ani potvrzení absolutní správnosti účetní závěrky, jelikož auditor není v silách auditora ověřit absolutně všechny informace, proto auditoři pracují s takzvanou hladinou významnosti. Úkolem auditora je ověřit, zda účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.⁵⁴

Vztah mezi účetnictvím a auditem je znázorněno na následujícím schématu, které ve své publikaci uvádí Müllerová:

⁵³ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 38.

⁵⁴ Tamtéž, s. 39.



Zdroj: MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 40

Obr. 2 - Vztah mezi účetnictvím a auditem

3.7 Předmět a cíl externího auditu

Předmětem auditu je účetní závěrka, konsolidovaná účetní závěrka nebo výroční zpráva. Účetní závěrka zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu, která obsahuje obecné údaje o společnosti, informace o účetních metodách, účetních zásadách, způsobech oceňování a další doplňující informace a podpůrné tabulky k rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Nepovinnou

součástí účetní závěrky je přehled o peněžních tocích. Konsolidovaná účetní závěrka je sestavována za skupinu podniků, které jsou kapitálově propojené, v případech, kdy pouhé vyjádření majetkových podílů nemá potřebnou vypovídací schopnost. Výroční zpráva slouží ke komunikaci podniku s nejširším okolím a kromě účetní závěrky a zprávy auditora obsahuje i informace o aktivitách v oblasti výzkumu vývoje, údaje o aktivitách v oblasti životního prostředí a pracovněprávních vztazích, údaje o cílech a metodách řízení rizik nebo o cenových, úvěrových a likvidních rizicích souvisejících s tokem hotovosti.⁵⁵

Z uvedených definic vyplývá, že základním cílem auditu je zvýšení věrohodnosti účetních informací společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy. Jako druhotný cíl je uváděno morální a preventivní působení proti vzniku chyb a také výchovná a poradenská funkce. Pravidelnost auditu také napomáhá ve společnosti vytvořit určité návyky, které vedou ke zlepšení a zkvalitnění účetního systému.⁵⁶

Cílem auditu však *nejsou* následující skutečnosti:⁵⁷

- potvrzení bezchybnosti účetnictví,
- potvrzení správnosti daňového přiznání,
- potvrzení dodržování veškerých právních norem,
- zjištění případných podvodů uvnitř podniku,
- zhodnocení, zda je podnik řízen řádně a efektivně,
- potvrzení budoucí životaschopnosti účetní jednotky.

3.8 Povinnost auditu v České republice

Povinnost ověření účetní závěrky vyplývá z §39 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, a dále je tato povinnost upravena v §20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

⁵⁵ SEDLÁČEK, J., Základy auditu, s. 19.

⁵⁶ Tamtéž, s. 19-20.

⁵⁷ Tamtéž, s. 20.

Zákonem jsou určeny tři základní podmínky, které jsou posuzovány při určování povinnosti auditu pro konkrétní společnost:⁵⁸

- aktiva celkem více než 40 milionů Kč,
- roční úhrn čistého obratu více než 80 milionů Kč (ročním úhrnem se rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobené dvanácti),
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu období více než 50.

Akciová společnost má povinnost auditu účetních výkazů, pokud ke konci účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, dosáhne nebo překročí alespoň jednu z výše uvedených podmínek. Ostatní obchodní společnosti a družstva musí dosáhnout alespoň dvou kritérií.⁵⁹

3.9 Proces auditu účetních výkazů

3.9.1 Dokumentace auditorského postupu

Auditor je při své činnosti povinen respektovat zákon č. 254/2002 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, a mezinárodní auditorské standardy, které přijala Komora auditorů České republiky za svá pravidla v souvislosti s harmonizací auditu v mezinárodním měřítku. Auditor má povinnost své postupy zaznamenávat a dokumentovat v takzvaném spisu auditora, což někdy vedení podniku, bohužel i někteří auditoři, považují za zbytečné. Spis auditora je však velice důležitým důkazním prostředkem v případě konfliktních situací, kdy je auditor nucen doložit, že v průběhu auditu nic nezanedbal a práci provedl s náležitou péčí, jakou si auditorská profese vyžaduje.⁶⁰

Obsah spisu auditora nemá pevně stanovenou formu, ale bývá zpravidla dělen na složku stálou a složku běžnou. Ve stálé složce auditor uchovává dokumenty s delší platností

⁵⁸ *Zákon o účetnictví* [online]. 2012 [vid 2012-02-04]. Účetní závěrka § 20. Dostupné z: <http://zakon-o-ucetnictvi.cz/ucetni-zaverka/>.

⁵⁹ Tamtéž.

⁶⁰ MÜLLEROVÁ, L., *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*, s. 63.

(např. společenskou smlouvu či stanovy, výpisy z obchodního rejstříku, představenstva, dozorčí rady, apod.). Složka běžná se týká auditovaného období a zpravidla obsahuje dokumenty z jednotlivých fází auditu.⁶¹

Činnosti potřebné pro řádné provedení auditu znázorňuje schéma auditorských postupů, které ve své publikaci uvádí Müllerová:⁶²

Tab. 2 - Schéma auditorských postupů

Činnost před uzavřením smlouvy	Posouzení rizika a reakce na něj Stanovení podmínek zakázky
Předběžné plánovací procedury	Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta Porozumění kontrolnímu prostředí Porozumění účetnímu systému Provádění předběžných analytických procedur Stanovení plánovací hladiny významnosti
Vytvoření plánu auditu	Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností Plánování auditorského přístupu Plán testů vnitřních kontrol Plán testů věcné správnosti Shrnutí a projednání plánu auditu
Provedení auditu	Provádění testů spolehlivosti Provádění analytických testů věcné správnosti Provádění testů detailních údajů Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti Posouzení účetní závěrky Posouzení výroční zprávy Posouzení zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
Závěr a vydání zpráv	Posouzení následných událostí Získání prohlášení vedení společnosti Příprava shrnutí závěrů auditu Vydání zprávy auditora

Zdroj: MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 59.

⁶¹ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 64.

⁶² Tamtéž, s. 59.

3.9.2 Činnosti před uzavřením smlouvy

Mezinárodní auditorské standardy věnují velkou pozornost posouzení rizikových faktorů před přijetím zakázky. Posouzení rizika zakázky je rozhodující součástí auditorského procesu. Na základě tohoto postupu se auditor rozhodne, zda zakázku přijme. Auditorské riziko se skládá ze tří základních rizik – z rizika ztráty dobré pověsti, rizika zakázky a rizika neuspokojení potřeb klienta.⁶³

Význam se při posuzování rizika přikládá zejména následujícím faktorům:⁶⁴

- podnikatelské prostředí,
- povaha podnikatelské činnosti,
- charakter obchodních transakcí a vztahy mezi účetní jednotkou a jinými společnostmi,
- finanční výsledky,
- organizace a struktura vedení,
- charakteristika a důvěryhodnost vedení společnosti,
- povaha zakázky,
- vnitřní kontrolní systém,
- pravděpodobnost záměrného uvádění nepravdivých údajů.

Auditor by měl mít neustále na mysli zákon o auditorech a etický kodex, ve kterém je definována nezávislost vůči klientovi, jako nejdůležitější podmínka efektivního auditu. Důležitá je kontrola, zda není auditor s klientem jakýmkoliv způsobem finančně zainteresován nebo zda nemá s členem vedení blízký osobní nebo rodinný vztah. Po celou dobu by měl auditor zastávat postoj profesního skepticismu, i v případě, že s klientem má auditor velmi dobré předchozí zkušenosti.⁶⁵

V zájmu klienta i auditora je uzavření písemné dohody, ve které bude uveden rozsah auditu účetní závěrky, cíle a podmínky zakázky a míra odpovědnosti auditora a vedení společnosti.

⁶³ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 66.

⁶⁴ Tamtéž, s. 66.

⁶⁵ SEDLÁČEK, J., Základy auditu, s. 41-43.

Před uzavřením zakázky projedná auditor s klientem jeho požadavky a očekávání. Auditor by měl zejména zvážit, zda je v jeho silách audit účetní závěrky provést, zda má dostatečnou kvalifikaci, a zda může služby splnit a zda služby, které klient vyžaduje, nejsou v rozporu s etickým kodexem.⁶⁶

3.9.3 Předběžné plánovací procedury

Než auditor přistoupí k fázi sestavení plánu, měl by se seznámit s činností a oblastí podnikání klienta. Potřebné informace získává auditor pomocí řady aktivit, například pomocí rozhovorů s vedením podniku, vedoucími jednotlivých oddělení, nebo z druhotných zdrojů, např. z tisku, interních směrnic, minulého auditu nebo případně i od předchozího auditora, nebo vlastním pozorováním. Faktory, které ovlivňují rozhodování auditora, jsou vnitřní a vnější. Mezi vnitřní patří například finanční situace klienta a aktuální hospodářský výsledek, obchodní cíle společnosti, organizační a vlastnická struktura včetně propojených osob, účetní metody a další. Za vnější faktory je považováno především odvětví, ve kterém podnik působí, obecné podnikatelské prostředí a zákony a jiné normy.⁶⁷

Další fází předběžných plánovacích procedur je zejména porozumění kontrolnímu prostředí. Za hlavní indikátory, které ovlivňují kontrolní prostředí, lze počítat filosofii, styl řízení jednotlivých členů vedení a způsob delegování pravomocí a odpovědnosti na podřízené pracovníky. O vnitřním kontrolním systému získává auditor informace z interních směrnic a nařízení a s diskuzí s odpovědnými pracovníky. Pro auditora je důležité ověřit, zda se může na systém vnitřních kontrol spolehnout při auditu.⁶⁸

Mezi předběžnou plánovací fází a fází sestavení plánu auditu stojí stanovení hladiny významnosti. Jelikož není v silách auditora prověřit všechny účetní doklady, stanovuje se plánovací hladina významnosti, často nazývána materialita. Auditor stanovuje materialitu

⁶⁶ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 66.

⁶⁷ Tamtéž, s. 69.

⁶⁸ Tamtéž, s. 69.

v souvislosti s posouzením rizik dle svého profesního úsudku. Čím nižší je auditorské riziko, tím vyšší může být materialita.⁶⁹

Pro výpočet hladiny významnosti je nejčastější stanovení přiměřené základny, kterou si auditor určí dle svého úsudku. Nejčastěji je to položka z účetní závěrky, o které se auditor domnívá, že se na ni uživatel zaměří, například tržby, zisk po zdanění, hodnota aktiv, oběžná aktiva, vlastní kapitál, apod. po vymezení přiměřené základny auditor stanoví přiměřenou procentní sazbu pro stanovení hladiny významnosti. Müllerová uvádí tyto metody výpočtu hladiny významnosti:⁷⁰

- 0,5 – 1,5 % z celkových aktiv,
- 5 – 10 % ze zisku z běžné činnosti před zdaněním,
- 0,5 – 1,5 % z výnosů.

3.9.4 Plánování auditu

Základním bodem plánování auditu je rozhodnutí, zda se auditor bude spoléhat na vnitřní kontroly daného podniku. V případě, že se auditor rozhodne spoléhat se na vnitřní kontrolní systém, musí si nejprve ověřit, zda kontroly fungují po celé období a otestovat jejich efektivnost. V dnešní době se může jednat jak o manuální kontroly, tak i kontroly, při kterých jsou využité informační technologie. Auditor by měl otestovat oba typy kontrol a případně spolupracovat i s IT odborníky. Kontroly je nutné ověřit i u dlouhodobých klientů.⁷¹

V odborné literatuře bývají nejčastěji uváděny následující kontrolní postupy:⁷²

- odsouhlasení a porovnání aktiv s příslušnými záznamy,
- posouzení operací a změn v počítačových a manuálních souborech,
- posouzení výstupů u počítačových a manuálních systémů,
- kontroly oprávněnosti přístupu,

⁶⁹ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 73.

⁷⁰ Tamtéž, s. 73 – 74.

⁷¹ SEDLÁČEK, J., Základy auditu, s. 63.

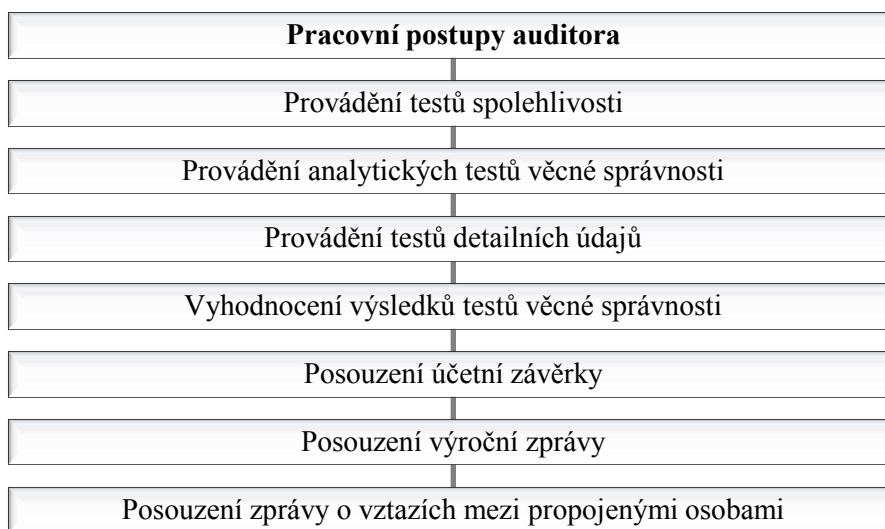
⁷² Tamtéž, s. 64.

- kontroly neoprávněného přístupu,
- autorizace a schvalování při vzniku operací,
- všeobecné počítačové kontroly.

Po testování vnitřních kontrol auditor plánuje testy věcné správnosti. Pokud auditor zjistil, že vnitřní kontroly jsou po celé období efektivní, může provádět tyto testy pouze v omezeném rozsahu. Pokud kontroly nejsou efektivní, musí testovat věcnou správnost důkladněji. Testy věcné správnosti lze členit na analytické, detailní, nebo jejich kombinaci. Detailní testování se používá hlavně pro rozvahové účty, protože je vhodné pro získání důkazních informací o zůstatcích účtů, včetně jejich existence a ocenění. Analytické testy jsou vhodné pro analýzu velkého objemu dat, proto se používají převážně pro testování výnosových a nákladových účtů.⁷³

3.9.5 Provedení auditu

Kroky auditního procesu jsou znázorněny na následujícím schématu, které uvádí Müllerová:



Zdroj: MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 82.

Obr. 3 - Proces auditu

⁷³ SEDLÁČEK, J., Základy auditu, s. 64.

V této fázi dochází k provádění plánů, které byly sestaveny během předchozí fáze. Testy spolehlivosti vnitřních kontrol mohou být rozlišeny na přímé a nepřímé. Přímé testování je založeno na pozorování procesů, nepřímé je pak založeno na rozhovory s pracovníky, kteří kontroly provádějí.⁷⁴

Provádění analytických testů věcné správnosti spočívá v porovnání vykazovaných zůstatků v účetnictví s očekávanou hodnotou. Celý proces analytického testování můžeme shrnout do následujících bodů:⁷⁵

- výběr testovaných částek (řádek ve výkazech, syntetický nebo analytický účet),
- odhad očekávané hodnoty,
- určení mezních hodnot s využitím hladiny významnosti,
- porovnání skutečně vykazovaných hodnot s očekávanými,
- prověření rozdílů přesahujících mezní hodnoty provedením další analýzy,
- vyhodnocení výsledků.

Provádění testů detailních údajů má za úkol ověřit věcnou správnost zůstatků jednotlivých účtů. Samotné testování může být aplikováno na konečné zůstatky analytických nebo syntetických účtů, nebo na zaúčtované operace. Postup detailního testování je možno popsat následujícími kroky:⁷⁶

- identifikace testované částky,
- posouzení rizika nadhodnocení nebo podhodnocení testované položky,
- výběr položek k testování – test všech položek, test určitých položek se stejnými vlastnostmi nebo test vzorku vybraného pomocí statistických nebo jiných metod,
- prověření potenciální nesprávnosti,
- zvolení způsobu získávání důkazních informací,
- zhodnocení výsledků a vyjádření závěru.

⁷⁴ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 83.

⁷⁵ SEDLÁČEK, J., Základy auditu, s. 69.

⁷⁶ Tamtéž, s. 70-71.

Po dílčím testování analytickými nebo detailními testy se auditor zaměří na účetní závěrku jako celek. Postup ověření účetní závěrky se dá rozložit do následujících kroků:⁷⁷

- srovnání hodnot sledovaného období s předcházejícím,
- kontrola, zda účetní závěrka odpovídá profesním standardům a platným právním předpisům,
- posouzení, zda byla účetní závěrka sestavena za předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti – tzv. „going-concern“,
- posouzení účetní závěrky za použití jednoduché finanční analýzy.

Na základě těchto zkoumání může auditor posoudit, zda má dostatek znalostí a informací o účetní závěrce, aby byla vydána zpráva a vyjádření názoru na účetní závěrku formou výroku.⁷⁸

V případě, že má účetní jednotka povinnost sestavit výroční zprávu, je nutné ověření auditorem. Auditor ověřuje, zda výroční zpráva obsahuje vše dle zákona o účetnictví, § 21. Výroční zpráva by měla obsahovat ucelené, vyvážené a komplexní informace o účetní jednotce, zhodnocení uplynulého účetního období a výhled do budoucna. Výroční zpráva je zveřejňována a je přístupná externím uživatelům, proto by měla účetní jednotka jejímu vypracování věnovat odpovídající pozornost.⁷⁹

Ověření zprávy o vztazích auditorem je upraveno obchodním zákoníkem § 66a. Způsob ověření údajů však obchodní zákoník neukládá. Komora auditorů vydala doložku, která říká, že auditor při ověřování zprávy o vztazích využívá informace, které získal při auditu účetní závěrky.⁸⁰

⁷⁷ MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 87 – 89.

⁷⁸ Tamtéž, s. 88.

⁷⁹ Tamtéž, s. 89.

⁸⁰ Tamtéž, s. 90.

3.9.6 Závěrečné procedury a vydání zprávy auditora

Auditor dále posuzuje vliv všech následných událostí, které se staly po datu účetní závěrky. Tyto informace by měly být zahrnuty do přílohy účetní závěrky. Auditor také ověřuje skutečnost, zda společnosti nic nebrání v časově neomezeném trvání, tzv. „going-concern“ principu. Vedení společnosti následně auditorovi zasílá prohlášení vedení společnosti, ve kterém potvrzuje, že auditorům sdělilo veškeré důležité informace a poskytlo přístup ke všem dokumentům, které by mohly být potřebné k vydání zprávy auditora. Vedení v tomto dokumentu také uznává svoji odpovědnost za účetní závěrku.⁸¹

Výsledkem auditu je zpráva, ve které auditor sděluje svůj názor na účetní závěrku, výroční zprávu a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Auditorská zpráva má předepsanou strukturu a dělí se do 4 odstavců, ve kterých jsou informace o předmětu auditu, odpovědnosti auditora, odpovědnosti managementu a názoru auditora na účetní závěrku. Zpráva auditora se přikládá k účetní závěrce nebo výroční zprávě, která byla předmětem auditu. Nejdůležitější částí zprávy je výrok auditora, který vyjadřuje názor, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, finanční situaci a hospodářském výsledku účetní jednotky.⁸²

Auditor může vydat výrok v následujících podobách:⁸³

- *výrok bez výhrad* – vykazované skutečnosti jsou v souladu s realitou, účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o hospodaření společnosti, účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetními předpisy,
- *výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti* – vydá auditor v případě, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti, ale chce upozornit na určitou skutečnost, kterou účetní závěrka obsahuje, ale pro méně odborným uživatelem by mohla být přehlédnuta, jedná se zejména o ohrožení zásady trvání účetní jednotky v budoucnosti,

⁸¹ SEDLÁČEK, J., Základy auditu, s. 80 - 82.

⁸² MÜLLEROVÁ, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, s. 96 – 97.

⁸³ Tamtéž, s. 97 – 99.

- *výrok s výhradou* – auditor vydá tento výrok, pokud byl omezen ve své činnosti nebo se vyskytla neshoda s vedením klienta o správnosti nebo vhodnosti zvolených účetních postupů,
- *záporný výrok* – tento výrok auditor vydá v případě zásadních neshod s vedením společnosti, kdy není výrok s výhradou přiměřený dané skutečnosti, auditor musí podrobně uvést důvody, které ho vedou k udělení záporného výroku,
- *odmítnutí výroku* – vydává auditor v případě zásadního omezení své činnosti při ověřování účetní závěrky, auditor v tomto případě nebyl schopen získat dostatek důkazních informací a nemůže proto vyjádřit svůj názor na skutečnosti popsané v účetní závěrce.

Na závěr auditor zasílá vedení společnosti dokument zvaný „Dopis pro vedení společnosti“, ve kterém uvádí další skutečnosti, které není vhodné uvádět do výroku, ale vedení by o nich mělo vědět. Jedná se zejména o informace o špatně fungujících vnitřních kontrolách, nesprávnostech v používání účetních metod, které nejsou natolik závažné, aby byl auditorem vydán jiný výrok než bez výhrad. Součástí tohoto dokumentu mohou být také doporučení pro další roky.⁸⁴

⁸⁴ SEDLÁČEK, J., Základy auditu, s. 88.

4 Vztah interního a externího auditu

Cílem externího auditu je vyjádření názoru na finanční stav auditovaného podniku a to v určitém období. Cíle interního auditu jsou početnější a rozmanitější. Interní auditorská činnost zahrnuje celou oblast operací a aktivit daného podniku, proto nejsou cíle interního auditu omezeny pouze na danou finanční nebo ekonomickou oblast.⁸⁵

Externí audit je prováděn v souladu s normami a postupy, které byly mezinárodně určeny a které lze pouze nepodstatně měnit a upravovat, zatímco proces interního auditu je mnohem pružnější a záleží vždy na společnosti, na vedení a na pracovnících, kteří útvar interního auditu řídí.⁸⁶

4.1 Spolupráce externího a interního auditora

Interní i externí audit mají své vlastní poslání a každý proces zahrnuje různé a oddělené aktivity. Oba audity se rozvíjejí nezávisle na sobě, ale v případě potřeby si vyměňují informace z analýzy rizik, kterou si každý audit realizuje sám, stejně tak jako plánování auditu a realizaci plánu.⁸⁷

Spolupráce externího a interního auditu se realizuje při definování potřeb organizace z hlediska auditu, na které reagují společně integrovaným úsilím. Interní a externí auditoři se také domlouvají na tom, kdo co bude dělat v jednotlivých oblastech souvisejících s posláním organizace. V případě, že je realizován audit společný, rozhodující slovo má externí auditor.⁸⁸

Přínosy ze spolupráce interního a externího auditora pro obě strany vyplývají především z úspor nákladů a času při výkonu příslušných auditorských úloh, v identifikování rizikových oblastí v počátečním stadiu prací externího auditu odkazováním na zjištění interního auditu. Další přínosy přináší získání dodatečné podpory pro interní audit s využitím závěrů externího

⁸⁵ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 22.

⁸⁶ Tamtéž, s. 22.

⁸⁷ Tamtéž, s. 22.

⁸⁸ Tamtéž, s. 23.

auditu a v dokonalejším pochopení auditovaných oblastí a předkládání kvalitnějších zpráv vedení společnosti.⁸⁹

4.2 Posuzování práce interního auditu externím auditorem

K této činnosti dochází v případě, že externí auditor využívá interního auditu při auditu účetní závěrky. Posuzování je upraveno auditorskou směrnicí Komory auditorů ČR.⁹⁰

Externí auditor musí získat dostatečný přehled o činnostech interního auditu, aby mohl jeho výsledky účinně využít při plánování auditu a vypracování efektivních auditorských postupů. Interní audit mnohdy externímu auditorovi umožní upravovat a měnit povahu, časový rozvrh i rozsah postupů, které má provádět. Pro externího auditora to neznamena vyřazení určitých postupů, v některých případech může auditor naopak usoudit, že činnost interního auditora nebude mít na proces externího auditu žádný vliv.⁹¹

V průběhu plánování externího auditu se posuzuje, zda může mít interní audit význam v některých konkrétních oblastech pro audit účetní závěrky. Posuzování interního auditu se provádí dle následujících důležitých kritérií:⁹²

- organizační začlenění interního auditu v účetní jednotce, jeho objektivita a nezávislost,
- rozsah činnosti interního auditora, povaha a rozsah prací prováděných interním auditem,
- odborná způsobilost pracovníků interního auditu,
- odborná úroveň interního auditu, příprava činností interního auditu, řízení, kontrolování a dokumentování.

Spolupráce s interním auditem jsou efektivnější, pokud jsou vzájemná setkání v průběhu auditu plánována ve vhodných intervalech. Externí auditor obdrží od interního auditu zprávy související s auditem účetní závěrky. Externí auditor si také domluví vzájemné informování o

⁸⁹ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 23.

⁹⁰ Tamtéž.

⁹¹ Tamtéž.

⁹² Tamtéž.

veškerých důležitých skutečnostech a rizicích, která mít vliv na práci externího auditu. Externí a interní audit se navzájem informují o skutečnostech, které mohou mít vliv na činnost druhého auditu.⁹³

Jedním z kritérií posouzení práce interního auditu je zhodnocení přiměřenosti rozsahu a stanoveného plánu. Zároveň je posuzováno, zda jsou závěry z předběžného posouzení shodné. Při tomto posuzování externí auditor zjišťuje, zda jsou pracovníci provádějící práci odpovídajícím způsobem odborně připraveni a mají pro práci v interním auditu odpovídající předpoklady. Dále je hodnoceno, zda je práce interního auditora důkladně a správně dokumentována a kontrolována a jsou-li získávány odpovídající auditorské důkazní informace, které poskytují dostatečné podklady pro vyvození závěrů. Dalším hlediskem je zhodnocení, zda vyvozené závěry přiměřeně odpovídají daným okolnostem a veškeré rozpracované podklady odpovídají výsledkům provedených prací a zda všechny nežádoucí a výjimečné případy zjištěné interním auditem byly adekvátním způsobem řešeny.⁹⁴

Přezkoušení může zahrnovat i prověrku položek, které již byly ověřeny interním auditem, přezkoušení podobných položek a kontrolu dodržování auditních postupů. Externí auditor následně dokumentuje závěry k přezkoušeným a vyhodnoceným činnostem interního auditu.⁹⁵

⁹³ DVOŘÁČEK, J., Interní audit a kontrola, s. 24.

⁹⁴ Tamtéž.

⁹⁵ Tamtéž.

PRAKTICKÁ ČÁST

Cílem praktické části je zjistit postavení a funkce externího a interního auditu v konkrétní společnosti. Práce bude nejprve zaměřena na jednotlivé oblasti samostatně a následně budou shrnuty důsledky vzájemného působení jednotlivých oblastí.

5 Představení společnosti Alfa s.r.o.

Praktická část se zaměřuje na zkoumání dané problematiky ve středně velkém podniku v Libereckém kraji. Hlavním předmětem podnikání firmy Alfa s.r.o. je výroba plastových a pryžových dílců pro automobilový průmysl. K vedlejším činnostem patří také vývoj a výroba nástrojů a přípravků v technologickém centru. Právní forma společnosti je společnost s ručením omezeným.

Základní hodnoty společnosti jsou:

- *nadšení pro dokonalost,*
- *péče o talent, schopnosti, a ochotu,*
- *respekt a pokora.*

Mise společnosti:

„Naším posláním je poskytovat systémová řešení pro automobilový průmysl a postupně vytvářet značku uznávanou výrobcí automobilů po celém světě, jako firmu, která poskytuje produkty a systémy v bezkonkurenční kvalitě a ceně.“

Vize:

„Být dynamická, inovativní a zisková globální společnost ukazující se jako přední dodavatel a zaměstnavatel vytvářející hodnoty pro všechny své obchodní partnery v automobilovém průmyslu.“

Společnost užívá standardní účetní období a to jeden rok začínající 1. 1. a končící 31. 12. Tato práce je zaměřena na účetní období s datem účetní závěrky 31. 12. 2011.

Společnost byla založena v roce 1996 dvěma společníky, kterými jsou německé firmy. Centrální sídlo celé skupiny se nachází v Německu.

Uplynulý rok 2011 byl pro společnost rokem úspěšného zotavování se z předcházející světové hospodářské krize, která citelně postihla téměř celý automobilový průmysl.

Po celý rok společnost vykazovala tržby srovnatelné prakticky s úrovní předkrizových let. Z pohledu ziskovosti byl tento rok druhým rokem, kdy zisk po zdanění přesáhl 10 % z tržeb, a proto byl minulý rok druhým rokem, kdy vlastní kapitál přesáhl hodnotu základního kapitálu společnosti.

Tyto výsledky jsou způsobeny hlavně tím, že se společnosti podařilo získat a zavést do výroby nové projekty pro významné zákazníky z automobilového průmyslu i mimo něj. Společnost se tímto stala přímým dodavatelem výrobců automobilů (OEM).

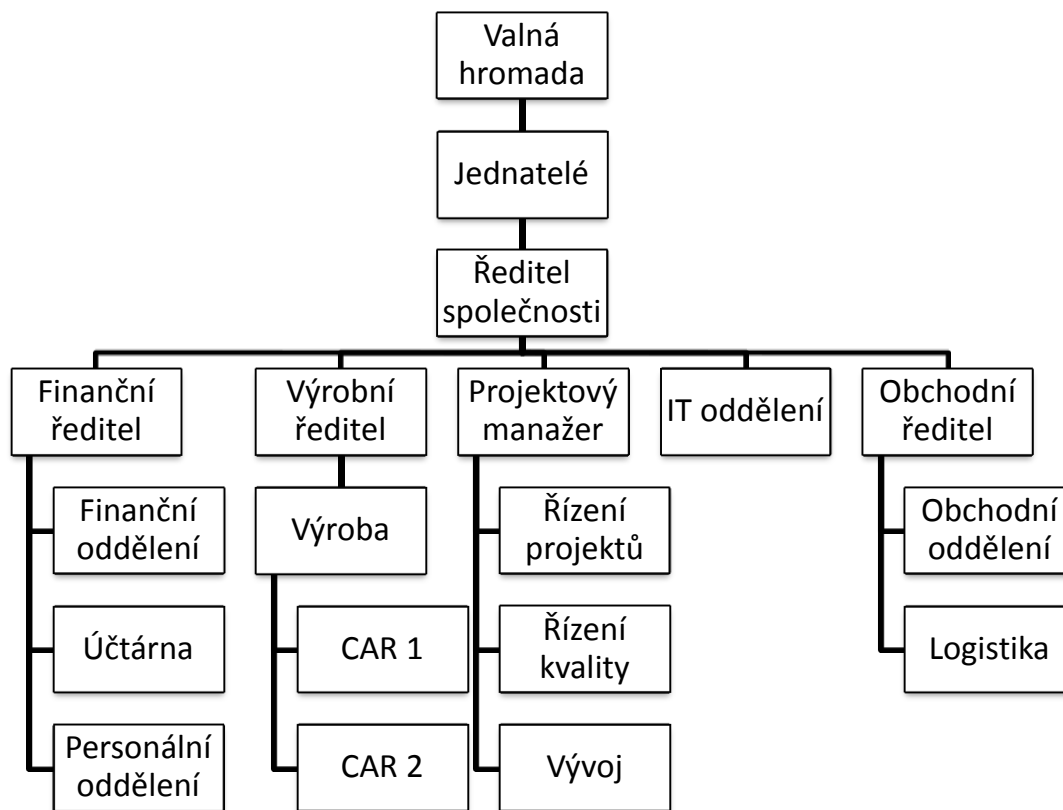
Společnost v roce 2012 předpokládá výstavbu nové výrobní haly v závislosti na nových zakázkách jak ve smyslu získání zcela nových projektů, tak z titulu případného přemístění některých stávajících projektů do této nové haly v rámci optimalizace výrobních kapacit ve skupině.

5.1 Organizační struktura podniku

Společnost soustřeďuje svou činnost do jednoho závodu, kde se nachází útvar výroby, logistiky, informačních technologií, řízení projektů a kvality, finanční útvar a personální oddělení.

Společnost nemá implementován úsek interního auditu ve své organizační struktuře. Interní audit je prováděn pouze na úrovni mateřské společnosti, která dle daného plánu provádí interní audit ve společnosti. Výstupem interního auditu je zpráva, která je projednávána za přítomnosti vedení podniku a externího auditora.

Organizační strukturu společnosti ilustruje obrázek 4.



Zdroj: vlastní

Obr. 4 - Organizační struktura společnosti

6 Externí audit ve společnosti Alfa, s.r.o.

Vybraný podnik podléhá ze zákona povinnému auditu účetní závěrky. Auditor je vybírán mateřskou společností z tzv. auditorské velké čtyřky (KPMG, Deloitte, Ernst & Young, Pricewaterhouse Coopers), jelikož tyto auditorské firmy mají své pobočky ve všech zemích, kde se nachází některá ze společností ze skupiny. Mateřská společnost vybírá auditora na období čtyř let pro všechny společnosti v rámci skupiny. Pro společnost je efektivní výběr stejného auditora pro celou skupinu, jelikož auditorská firma komunikuje se svými zahraničními kolegy a předávají si potřebné informace pro provedení auditu.

Auditorská firma se do společnosti dostaví celkem třikrát. Nejprve se provádí předaudit, který probíhá před koncem účetního období. Následně se auditori účastní fyzické inventury skladů a po skončení účetního období provádí auditorská firma finální audit. Za komunikaci společnosti s auditorskou firmou je zodpovědný finanční ředitel.

6.1 Činnosti před uzavřením zakázky

Auditovaný rok 2011 je již třetím rokem, kdy externí audit provádí stejná auditorská firma, proto jsou základní informace o společnosti auditorům již známy. Před naplánováním auditu tedy pouze zjišťují, zda se nestaly žádné zásadní změny, které by měly vliv na průběh auditu.

Nejdůležitější činností je podepsání tzv. zakázkového dopisu, ve kterém jsou určeny povinnosti a zodpovědnost účetní jednotky a auditora. Společnost musí také předložit dokument o jmenování auditora valnou hromadou, ve kterém je uvedeno, že valná hromada schvaluje, aby byl audit účetní závěrky za rok končící 31. 12. 2011 proveden danou auditorskou firmou.

Další nedílnou součástí je posouzení rizika z pohledu auditorské firmy. Posouzení rizika je důležité hlavně u nově přijatých zakázek a zakázek, u kterých by mohlo auditorské firmě hrozit poškození dobrého jména.

6.2 Plán auditu

Plán auditu je domluven již při podepisování zakázkového listu, ale pevné termíny jsou auditorem potvrzovány dva až tři týdny před provedením vlastního auditu. Vzhledem k tomu, že většina firem má finanční rok končící 31. 12. 2011, je nutné precizní plánování ze strany auditora, a aktivita ze strany klienta.

Termín finálního auditu závisí na mateřské společnosti, která určuje termín odeslání skupinového reportingového balíčku, který musí obsahovat již auditovaná čísla. Úkolem společnosti je zajištění přítomnosti zaměstnanců, které by mohli auditoři ke svým testovacím procedurám potřebovat, a dále připravit uzavřenou hlavní knihu a další podklady, na kterých se společnost a auditor již dříve domluvili.

Auditor je povinen zabezpečit personální složení auditního týmu. Zvolená míra rizikovosti z předauditních činností se odráží ve volbě testů pro některé oblasti. Každý člen auditního týmu dostává přidělené dílčí úkoly, které musí během zakázky splnit.

6.2.1 Výpočet hladiny významnosti

Výpočet hladiny významnosti pro danou společnost představují 2 % z celkových tržeb:

Tab. 3 - Výpočet hladiny významnosti

Celkové tržby za rok 2011 (zaokrouhlené)	445 000 000 Kč
Materialita (procento ze základny)	2 %
Vypočtená materialita	8 900 000 Kč

Zdroj: vlastní

Na základě vypočtené hladiny významnosti auditor identifikuje významné účty, které by mohly obsahovat významnou chybu, která by měla vliv na celou účetní závěrku.

6.3 Předaudit

Předaudit se koná vždy před koncem účetního období. Základním úkolem auditního týmu na předauditu je posoudit změny oproti minulému účetnímu období a rozhodnout se, zda se může finální audit spoléhat na vnitřní kontroly procesů. Na základě analýzy hlavní knihy si auditní tým určí oblasti, na které se zaměří při svém testování.

6.3.1 Analýza hlavní knihy

Auditoři obdrží od společnosti hlavní knihu vyexportovanou z účetního systému, končící měsícem předcházejícím předauditu. Auditoři hlavní knihu porovnají s hlavní knihou za loňský rok za stejně dlouhé období, nebo hlavní knihu extrapolují na celé účetní období. Základem pro provedení analýzy jsou porovnatelná období. Analýza obsahuje čísla, která představují rozdíl mezi aktuálním a minulým účetním obdobím a procentní změnu.

S takto připravenou analýzou si auditor dojedná schůzku s osobou zodpovědnou za komunikaci s auditem, ve společnosti Alfa s.r.o. je to finanční ředitel, a jednotlivé významné změny spolu identifikují a prodiskutují.

6.3.2 Analýza vnitřních kontrol podniku

Pověřený člen auditního týmu si vždy domluví schůzky s osobami zodpovědnými za proces nákupu a prodeje. Na schůzkách zjišťuje, jakým způsobem funguje samotný proces, jaké jsou nastaveny vnitřní kontroly a jak je zabráněno případné chybě, nebo podvodnému jednání.

Pro auditora je také velmi důležité, aby na základě kontrol firma správně identifikovala okamžik, kdy zaúčtovat jednotlivé účetní operace, tj. výnos spojený s prodejem výrobků a náklad spojený s nákupem materiálu, či služeb.

Po identifikaci kontrol auditor zváží, které kontroly jsou pro audit relevantní, a následně je otestuje na vybraném vzorku. Velikost vzorku záleží na rizikovosti klienta a také na frekvenci kontrol. Alfa s.r.o. je auditorskou firmou na základě předchozích zkušeností ohodnocena jako málo riziková společnost. Všechny kontroly jsou prováděny manuálně průběžně vícekrát

denně. S přihlédnutím k oběma skutečnostem auditoři volí vzorek o velikosti 25 dokumentů. Auditor by měl zvolit souvislé pokrytí celého hospodářského roku, takže může otestovat pouze část vzorku na předaudit a zbytek na finálním auditu, nebo otestovat celý vzorek a na finálním auditu provést pouze dotazování, zda se v procesech něco změnilo.

Efektivnost kontroly se prokáže, pokud na 25 vzorcích byla vždy provedena. Kontrolu může představovat například podpis dokumentu (příjemka, výdejka, faktura, platební příkaz), nebo se může jednat o kontrolu s prvky IT (omezení chyb na základě nastavení software).

V případě, že jeden až dva vzorky neobsahují provedenou kontrolu, může auditor prohlásit kontrolu za neefektivní, nebo rozšířit vzorek o dalších 25 dokladů. V případě neefektivnosti kontroly ji auditoři nemohou využít.

Následující tabulka zobrazuje, jak například může vypadat provedení testu kontrol v procesu nákupu.

Tab. 4 - Test kontrol v procesu nákupu

						Kontrola 1	Kontrola 2
Faktura						Objednávka	
Číslo faktury	Datum faktury	Dodavatel	Částka faktury	Měna	Podepsaná faktura	Číslo objednávky	Objednávka schválená příslušnou osobou
100123	2.2.2011	Jméno dodavatele	1 000,00	CZK	ano	100205	ano
100145	3.3.2011	Jméno dodavatele	2 000,00	EUR	ano	100306	ano
100254	4.4.2011	Jméno dodavatele	3 000,00	CZK	ano	100407	ano
100368	5.5.2011	Jméno dodavatele	4 000,00	EUR	ano	100508	ano
100587	6.6.2011	Jméno dodavatele	5 000,00	CZK	ano	100609	ano

Zdroj: vlastní

Dalším úkolem auditního týmu na předaudit je příprava na finální audit. Jedná se o přípravu nejruznějších podpůrných tabulek, které budou využívány při testování během finálního auditu.

Auditní tým vybere dodavatele a odběratele, ke kterým chce vyžádat odsouhlasení stavu ke dni účetní závěrky. Konfirmace se dále využívají pro odsouhlasení stavu bankovních účtů, úvěrů a stavu soudních sporů v podobě dopisu od právníka.

Následující obrázek ukazuje, jak může vypadat konfirmace pohledávek sledované společnosti. Vzory všech konfirmačních dopisů jsou uvedeny v příloze této práce.

POTVRZENÍ POHLEDÁVEK DLUŽNÍKEM - STRANA 2	
Pro:	Od:
Auditní firma	Adresa dlužníka
.....
.....
Kopie: Alfa s.r.o.	
Potvrzení konečného zůstatku závazků, které evidujeme vůči společnosti	
Alfa s.r.o.	
ke dni 31. 12. 2011	
Potvrzujeme, že konečný zůstatek našich závazků vůči výše uvedené společnosti činil k 31. 12. 2011:	
Číslo faktury	Kč
.....
.....
.....
.....
.....

Zdroj: podniková data

Obr. 5 - Konfirmační dopis

6.4 Inventura

Vybraná osoba z auditního týmu se účastní fyzické inventury zásob společnosti. Hlavním důvodem je nutnost zjistit skutečnou hodnotu zásob a ověřit, zda inventura probíhá v souladu se směrnicí. Výsledkem inventury je zhodnocení, zda nejsou aktiva společnosti nadhodnocena.

Samotný proces inventury se dá rozložit do dvou částí. V první části se auditor dotazuje zodpovědné osoby za inventuru na některé důležité skutečnosti, které by mohly mít vliv na finální zhodnocení stavu zásob, například:

- Byly skladové pohyby zastaveny? (důležité pro napočítání stejného počtu zásob)
- Kdo provádí inventuru? (zainteresováni by neměli být zodpovědní pracovníci za daný sklad, nebo jeho část)
- Mají sčítací týmy k dispozici předvyplněné sčítací listy? (sčítací týmy by pro největší objektivitu měli využívat čisté sčítací listy, bez vědomí stavu uvedeného v účetnictví)
- Jsou již sečtené položky označeny? (aby nedošlo k jejich opětovnému sečtení)
- Je inventura prováděna systematicky? (aby nedošlo v průběhu inventury k opětovnému počítání položek)

Ve firmě Alfa s.r.o. je výroba vždy pozastavena na čtyři dny. Na tuto dobu je vyhlášena celozávodní dovolená a tento termín je vždy od 27. 12. – 31. 12. 2011 (v závislosti na dnech dle kalendáře).

Inventuru provádí pět sčítacích týmů, které jsou složeny vždy z vedoucího pracovníka týmu, což je osoba z účtárny, dále pak dva pracovníci z výroby a asistuje jim zodpovědný pracovník za danou část skladu, který nesčítá, pouze pomáhá identifikovat jednotlivé zásoby. Asistence zodpovědného pracovníka je nutná, jelikož sklady jsou organizovány po pozicích, zásoby však mohou být na více pozicích než na jedné.

Sčítací tým obdrží prázdný sčítací arch, kde jsou uvedeny pouze skladové pozice. Po sečtení kusů vedoucí týmu zapíše typ zásob a napočítané množství do archu a skladovou pozici tým označí oranžovou (barva pro rok 2011) kulatou etiketou, kde je uveden kód sčítacího týmu, čas sečtení a množství. Vzor sčítacích listů je uveden v příloze.

Sčítání se účastní i auditor, což se považuje za druhou část procesu inventury. Auditor si většinou předem vyžádá sestavu inventurních zásob, ve které chce vidět počet kusů jednotlivých položek a jejich skladovou hodnotu. Z této sestavy si pak vybírá položky, které chce sčítat. Většinou se jedná o nejvýznamnější položky svou hodnotou.

Ve společnosti Alfa s.r.o. auditoři sčítají 40 položek. Ze sestavy zásob si zvolí vždy 20 nejvhodnějších položek, a dalších dvacet namátkově vybere ve skladu. Tyto položky jsou auditorem přepočítány a zaznamenány do auditorova sčítacího listu. Napočítané množství je následně porovnáno s množstvím, jaké napočítaly sčítací týmy společnosti. Potvrzení napočítaných hodnot poté stvrzuje auditor i zaměstnanec na zápis z inventury podpisem.

S napočítanými položkami a zápisem z inventury se dále pracuje na finálním auditu.

6.5 Finální audit

Finální audit ve společnosti Alfa s.r.o. byl naplánován na období 13. – 17. 2. 2012. Odeslání finálního skupinového reportingového balíčku bylo naplánováno na 23. 2. 2012.

Ve společnosti Alfa s.r.o. začali s přípravami již před příjezdem auditorů. Příprava podkladů pro audit má svůj harmonogram, jelikož některé podpůrné tabulky a podklady vyžadují více času na zpracování. Nejdůležitější položkou v seznamu podkladů je hlavní kniha, kterou se společnost snaží co nejvíce finalizovat, aby v průběhu finálního auditu bylo již co nejméně doučtování.

Po příjezdu do společnosti si auditoři vždy vyžádají hlavní knihu a podpůrné tabulky, se kterými pracovali již na předauditu. Auditní tým poté na základě vypočtené materiality stanoví významné sekce účtů, ve kterých by mohla být objevena významná chyba, která by mohla ovlivnit účetní závěrku. Identifikované účty se testují detailně, ostatní se testují analyticky.

Ve společnosti Alfa s.r.o. byly k detailnímu testování vybrány následující oblasti:

- bankovní účty,
- zásoby,
- pohledávky,
- závazky,
- nákladové účty služeb,

- majetek.

Pro účely finálního auditu je opět vypracována analýza hlavní knihy a významné změny jsou diskutovány s finančním ředitelem.

6.5.1 Bankovní účty

Testování bankovních účtů je prováděno pomocí bankovních konfirmací a přináší objektivní zhodnocení finančních prostředků na bankovních účtech, úvěrech a zjišťuje skutečnost, zda nejsou zastavena nějaká další aktiva. Účty v cizích měnách jsou přepočítávány kurzem ČNB k datu účetní závěrky.

Kopie: *Alfa s.r.o.*

Vážení pánové, vážené dámy,

Alfa s.r.o. – údaje k 31. 12. 2011

Bankovní ověření

K datu uzávěrky účtů dne 31. 12. 2011 jsme ověřili správnost a úplnost níže uvedených položek:

1. K výše uvedenému datu uzávěrky účtů obsahuje naše účetní evidence tyto stavy účtů a depozit:

Název účtu	Číslo účtu	Zůstatek	Měna	Úrokové zatížení		Způsob disponování
				Ano/Ne	%	
Běžný účet	29756201/0800	661.889,--	CZK	ne		Vždy společně 2 disponující osoby.
Běžný účet EUR	30120542/0800	69.448,42	EUR	ne		Vždy společně 2 disponující osoby. Vždy s razítkem
Běžný účet USD	11002536/0800	32.589,15	USD	ne		Vždy společně 2 disponující osoby. Vždy s razítkem.

Zdroj: podniková data

Obr. 6 - Bankovní konfirmace

6.5.2 Zásoby

V sekci zásob auditor nejprve pracuje s výstupem z inventury. Napočítané položky porovnává s účetní sestavou ke dni účetní závěrky a hodnotí, zda byly zaúčtovány případné inventarizační rozdíly.

Ve sledované společnosti se inventura konala na konci účetního období a do závěrkového dne již neprobíhaly skladové pohyby, proto se napočítaná množství auditora shodovala s účetní sestavou zásob k 31. 12. 2011.

Auditoři u sledované společnosti také vypočítávají obrátkovost zásob, jejich ocenění a opravnou položku, a to pro materiál, nedokončenou výrobu, dokončené výrobky a zboží. Změny v obrátkovosti byly oproti roku 2010 porovnatelné. Výsledná obrátkovost byla odpovídající danému sledovanému typu zásob a výrobnímu procesu, takže auditorská firma hodnotila obrátkovost jako dobrou. Ze všech testů na zásobách vyplývá, že auditorská firma neočekává významné nesprávnosti v ocenění zásob.

6.5.3 Pohledávky

Při testování pohledávek musí auditoři dbát na prokázání, že pohledávky:

- existují,
- jsou zaúčtovány do správného období,
- jsou správně oceněny,
- jsou zaúčtovány ve správné výši.

Testování pohledávek se skládá z několika částí. První důležitou částí je porovnání stavu hlavní knihy a sald, která společnost předkládá. Auditor musí ověřit, že pracuje se saldokonty, která odpovídají stavu hlavní knihy a naopak.

Dalším krokem, který auditor provádí, je kontrola přecenění pohledávek kurzem ČNB k závěrkovému dni a zhodnocení věkové struktury pohledávek.

Alfa s.r.o. využívá směrnici na vytváření opravných položek, kde je uvedeno, že k pohledávkám po splatnosti více než 180 dní se vytváří 50% opravná položka, k pohledávkám po splatnosti více než 360 dní se vytváří 100% opravná položka. Po přepočítání opravných položek auditorem bylo ověřeno dodržení této směrnice. Věková struktura společnosti je velmi dobrá, po splatnosti více než 180 dnů je pouze 1 % pohledávek.

Pro účely výpočtu opravných položek se také využívá dopis od právníka. Společnost uplatňuje princip opatrnosti a v případě počínajícího soudního sporu, nebo insolvence odběratele vytváří ihned 50% opravnou položku.

Další důležitou součástí testování pohledávek je zpracování konfirmací. Na předaudit si auditní tým vybral firmy, od kterých chce odsouhlasit stav pohledávek ke dni závěrky a toto ověření by měl mít k dispozici na finálním auditu. Zpracování konfirmací je prováděno tak, že potvrzený zůstatek na konfirmaci je odsouhlasený na zůstatek v saldu. V případě rozdílů je nutné, aby se společnost a odběratel domluvili, proč bilance nesedí a třetí strana předložila auditorovi vysvětlení. Nejčastějším rozdílem v konfirmacích jsou faktury vystavené na konci účetního období, které ale odběratel zaúčtoval v období následujícím.

Zvláštní sekci v konfirmacích představují vztahy s podniky ve skupině. V tomto případě vyžaduje auditor 100% pokrytí pohledávek.

V případě, že konfirmace nedorazí včas, nebo odběratel odmítne konfirmaci vystavit, může auditor využít alternativní metody odsouhlasení pohledávek a to následné platby. Tím, že odběratel uhradí fakturu, uzná své závazky a auditor je může považovat za odsouhlasené.

Tento test provádí auditor ve sledované firmě tak, že si vyžádá bankovní výpisy od prvního ledna, až do data finálního auditu a ověří, zda faktury nevypořádané k 31. 12. 2011 byly uhrazeny. Tuto metodu byl auditor nucen využít u dvou velkých zákazníků z automobilového průmyslu, jelikož oba zákazníci i přes opakované výzvy odsouhlasení stavu nezaslaly.

Dalším krokem auditora je test na správné zaúčtování faktur do období. Auditor si vyžádá sestavu vystavených faktur za poslední dva týdny v prosinci a první dva týdny v lednu,

identifikuje faktury nad 1/3 materiality a k nim si vyžádá dokumenty, které potřebuje k ověření, že jsou faktury zaúčtovány do správného období. U pohledávek se jedná zejména o dodací list. U pohledávek také záleží na typu dodací podmínky.

Dalším možným testem je test dobropisů vystavených na počátku nového účetního období. V případě, že auditor identifikuje významný dobropis, nebo by dobropisy svou sumou mohly obsahovat významnou chybu, ověřují se detailním testem.

Ve sledované společnosti je tento test prováděn, jelikož vždy na začátku účetního období jsou dobropsány finanční bonusy jednomu z největších odběratelů. Na tyto bonusy společnost vytvořila dohadnou položku, takže pohledávky a výnosy nejsou významně nesprávně.

6.5.4 Závazky

U závazků je pro auditora nejdůležitější ověřit, že jsou zaúčtovány všechny závazky, ve správné výši a do správného období.

Auditor provádí podobné testy jako v sekci pohledávek. Nejprve odsouhlasí, že obdržené saldo odpovídá stavům v hlavní knize, dále provede kontrolní přepočet závěrkovým kurzem ČNB k 31. 12. 2011 a ověří, zda byly závazky korektně přeceněny.

Dále je prováděna kontrola věkové struktury závazků z titulu možných penále, nebo soudních sporů.

Věková struktura společnosti Alfa s.r.o. je velmi dobrá, závazky po splatnosti více než 30 dnů tvoří z celého saldokonta pouze 1 %.

Stejně jako u pohledávek je provedeno ověření zůstatků pomocí konfirmačních dopisů. V případě závazků nelze použít alternativní metodu následných plateb.

Auditor dále provede test na správné zaúčtování faktur do období. K přijatým fakturám vyžaduje jako podpůrnou dokumentaci příjemky na sklad, jelikož v den příjmu na sklad může být faktura a s ní spojený náklad, zaúčtována.

U závazků je navíc prováděn test kompletnosti závazků. Auditor si k němu vyžádá bankovní výpis od 1. 1. 2012 do dne finálního auditu a vybere platby režijních faktur, které přesáhly 1/3 materiality a na základě podpůrné dokumentace ověří, zda byly zaúčtovány do správného účetního období. Druhou částí testu je vyžádání sestavy režijních faktur přijatých v novém účetním období a ověření, zda jsou zaúčtovány do správného období.

6.5.5 Nákladové účty služeb

Nákladové účty služeb lze testovat dvěma způsoby. Nejprve je vypracováno meziroční srovnání jednotlivých analytických účtů a na základě diskuze jsou jednotlivé změny vysvětleny. V případě, že auditor shledá vysvětlení jako relevantní, další testování již neprovádí. Druhou možností je detailní testování jednotlivých položek. Pro výběr vzorku auditor může využít náhodný výběr, nebo statistické nástroje, vzhledem ke kvantitě zápisů. Po výběru vzorků si auditor vyžádá podpůrné dokumenty, jako například faktury, smlouvy, interní doklady, apod., a odsouhlasí je na vybraný vzorek. Účelem testu je ověření existence a správné výše nákladů.

6.5.6 Majetek

Základem pro testování majetku je podpůrná tabulka, kterou společnost připravuje již na předaudit a následně předkládá na finálním auditu.

Podpůrná tabulka je následně auditorem odsouhlasena na registr majetku a hlavní knihu. V případě, že přírůstky, nebo úbytky majetku překročily hodnotu materiality, jsou detailně testovány.

Ve sledované společnosti byly přírůstky a úbytky nevýznamné, proto detailní test prováděn nebyl.

V rámci testování majetku provádějí auditoři také test nákladového účtu 511 – Opravy a udržování. Auditor vybírá z rozpadu účtu významné položky na 1/3 materiality a ty

odsouhlasí na podpůrnou dokumentaci. Účelem testu je ověření, že se nejedná o technické zhodnocení majetku, ale pouze o opravy.

Auditor dále ověřuje, zda byla provedena inventura majetku a vyžádá si zápis z inventury. Na základě obdrženého zápisu z inventury majetku je uskutečněna diskuze se zodpovědným pracovníkem, zda nebyl napočítán majetek, který není využíván, nebo je významně poškozen.

Dále autoři přezkoumávají sestavu majetku nevykázaného v rozvaze, což je drobný hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, ale s cenou nepřevyšující hodnotu dlouhodobého hmotného majetku danou směrnicí společnosti, který je účtován přímo do nákladů.

6.5.7 Manuální účetní zápisy

Posledním auditním testem, který je prováděn vždy během finálního auditu, je testování ručních vstupů. Auditor si vyžádá sestavu všech manuálních vstupů do účetnictví za uplynulý hospodářský rok a prověří jednotlivé zápisy. K výběru testovaného vzorku většinou využívá statistické nástroje, jelikož se může jednat o sestavy s až desetitisíci řádky.

Společnost Alfa s.r.o. poskytla auditorovi sestavu, která obsahovala 32 tisíc řádků, takže pro její analýzu bylo výhodné využití statistického programu. U ručních vstupů bylo testováno:

- zaúčtování ve specifickém čase,
- zaúčtování ve specifický den (například státní svátky, víkendy),
- položky zaokrouhlené (miliony),
- položky končící 999,
- položky zaúčtované uživatelem, který nemá právo účtovat,
- položky nad materialitu.

Ve sledované společnosti nebylo pomocí testování ručních vstupů objeveno podvodné jednání.

6.6 Vydání zprávy auditora, výroční zpráva, účetní závěrka

Po ukončení všech auditních testů se schází manažer zakázky a partner zakázky s osobou zodpovědnou za externí audit a za zpracování finálních účetních výkazů. Osobě jsou sděleny veškeré zjištěné skutečnosti během auditu a auditor sdělí, zda shledává ve finančních výkazech nějaké významné nesprávnosti, díky kterým by mohla společnost obdržet jiný výrok, než bez výhrad.

Po ukončení auditu společnost sestaví výroční zprávu a účetní závěrku, kterou zašle auditorovi ke kontrole. Auditor ke kontrole využívá všechny dílčí testy provedené během finálního auditu a zauditovaná čísla z předchozích let. Důležité je zkontrolovat, zda čísla uvedená ve finančních výkazech odpovídají číslům uvedeným v účetní závěrce a ve výroční zprávě.

V poslední fázi jsou zhodnoceny všechny následné události, které mohly ovlivnit účetní závěrku. Následně po obdržení prohlášení společnosti, že poskytla veškeré potřebné údaje a nezamlčela žádné skutečnosti, může auditor vydat výrok k účetní závěrce.

Společnost Alfa s.r.o. obdržela za rok 2011 výrok bez výhrad. Celé znění auditorského výroku je uvedeno v příloze.

7 Interní audit

V současnosti nemá účetní jednotka implementované samostatné oddělení interního auditu. Interní audit je prováděn pouze na úrovni kontroly mateřské společnosti, která dle plánovaného harmonogramu posílá své zaměstnance auditu do společnosti Alfa s.r.o.

Cílem této části práce bude navržení vhodného implementování útvaru interního auditu, dále pak porovnání, zda bude pro společnost lepší volbou oddělení auditu začleněné do struktury podniku, nebo zvolení externího dodavatele interních auditorských služeb.

7.1 Současný interní audit

Interní audit je prováděn mateřskou společností dle daného harmonogramu, který mateřská společnost určuje vždy v průběhu předchozího účetního období. Audit je následně prováděn dle harmonogramu průběžně ve sledovaném účetním období a po skončení je jeho výsledek projednán za účasti vedení společnosti a externího auditora dané společnosti.

Interní audit byl zprvu zaměřován na oblast finančního účetnictví, ale v průběhu dalších let se rozšířil o audit interních kontrol pro účely skupinového reportingu.

7.2 Interní audit účetnictví

Mateřská společnost sestavuje speciální auditní tým, který vysílá do společnosti Alfa s.r.o. vždy před příjezdem externího auditního týmu. Mateřská společnost se tak sama snaží předcházet případným významným nesrovnalostem v účetnictví před příjezdem externího auditora. Postupy auditorů mateřské společnosti, kteří se věnují auditu účetnictví, jsou velice podobné těm, které provádějí externí auditoři.

Zjišťují, zda účetnictví neobsahuje významné nesprávnosti, které by mohly ovlivnit účetní závěrku natolik, že by nepodávala věrný a poctivý obraz o finančním zdraví podniku. Po provedení auditu nevydávají výrok, ale sepiší zprávu o výsledku finančního auditu, kterou

předkládají finančnímu řediteli sledované společnosti a managementu skupiny. V případě nálezů mateřská společnost navrhuje řešení a snaží se nesrovnalosti v účetnictví napravit.

Jelikož kontroly, které provádí interní audit mateřské společnosti, jsou velice podobné těm, které provádí externí auditor, nebudu se jimi více zabývat. Metody externího auditu účetní závěrky byly popsány v kapitole 6.5 Finální audit.

7.3 Audit interních kontrol

Organizace auditu probíhá podobně jako audit účetnictví. Mateřská společnost vysílá auditní tým, který prověří, zda interní kontroly nastavené ve společnosti pracují správně a neohrožují správnost reportovaného balíku.

Po ukončení auditních činností se koná schůzka s managementem skupiny a vedením společnosti. Na schůzce jsou rozebrány auditní nálezy a podepsána zpráva interního auditu, která je zobrazena na následujícím obrázku:

<p>Alfa s.r.o. Intra-company correspondence</p> <p>We have examined internal control over financial reporting at Alfa, s.r.o., Czech Republic (the “Division”), as of and for the period ended December 31, 2011, based on the criteria for effective internal control established by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Our examination was conducted in accordance with the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing and was designed to determine whether internal controls over financial reporting are adequately designed and operating effectively. Our examination included obtaining an understanding of internal control over financial reporting, testing and evaluating the design and operating effectiveness of internal control, and performing such other procedures as we considered necessary in the circumstances.</p> <p>The attached Deficiency Assessment Template (“DAT”) contains comments identifying corrective actions that need to be implemented to achieve more effective internal control over financial reporting along with your action plan in response to each comment.</p> <p>We wish to acknowledge the assistance and cooperation extended to us by Division personnel during our review. We are available to further discuss any of the comments at your convenience.</p> <p>Approved by: _____</p>

Zdroj: podniková data

Obr. 7 - Zpráva interního auditu

Následující obrázek ilustruje část agendy, která bude projednávána na finální schůzce interního auditu za rok 2011. Celý dokument je uveden v příloze.

<p style="text-align: center;"><i>ALFA s.r.o., Czech Republic</i> <i>Audit Closing Meeting Agenda</i> <i>February, 2011</i></p> <p><u>Attendees</u> Group Internal Audit Division Representatives Representative of Mother Company Representative of external audit</p> <p><u>Scope of Work</u> • Internal Control Review</p> <p><u>Status of Work</u> • Audit Completed • Audit Report 1. Draft of Audit Report 2. Draft of Deficiency Assessment Template (DAT) 3. Reporting process: ○ Implementation of management action plans – all significant comments should be cleared immediately; all others no later than 90 days from audit report issue date or by March 30, 2011. ○ Management responses and expected remediation dates are to be input online into the DATS system within 5 business days 4. Performance Improvements</p>

Zdroj: podniková data

Obr. 8 - Plán projednávání nálezů interních auditorů

Na schůzce jsou projednávány nálezy, které jsou uvedeny v příloze zápisu z interního auditu, v tabulce s názvem Deficiency Assessment Template („DAT“). Tabulka je uvedena v příloze.

7.3.1 Auditní nálezy v roce 2011

- Majetek je odepisován lineární metodou po dobu jeho užívání, ale pro účely IFRS reportingu nejsou vytvářeny IFRS úpravy pro úpravu odpisů.

Doporučení: Vypočítávat a zaznamenávat IFRS úpravu odpisů na minimálně čtvrtletní bázi pro zřetelné vykazování odpisů.

- Management nezahrnuje servisní části do tabulky pro vytváření analýzy rezerv.

Doporučení: Management by měl zrevidovat své postupy vytváření analýzy rezerv a měl by zahrnout servisní části jako jeden z prvků analýzy.

- Jeden z uživatelů má přístup k editaci Customer Master File souboru a zároveň zadávat pokladní doklady, a vystavovat dobropisy. Dva další uživatelé mají přístup k editaci výše zmíněného souboru a mohou vystavovat dobropisy.

Doporučení: Management by měl zrevidovat nastavení přístupů k souboru CMF a zakázat přístup všem osobám, které by přístup mít neměly. Pro uživatele, kteří potřebují tímto souborem disponovat, doporučujeme nastavit pouze náhledový přístup.

7.4 Spolupráce s externí auditorskou firmou

V současné době je interní audit prováděn pouze ze strany mateřské společnosti. Výstup interního auditu je ale předkládán i externím auditorům k posouzení. Externí auditory zajímá zejména audit interních kontrol pro účely reportingu.

Závěrečná schůzka pro interní audit proběhla v únoru 2011. Před tímto setkáním zasílá management mateřské společnosti pozvánku všem účastníkům, což je vedení sledované společnosti, management mateřské společnosti a externí auditorská firma, a k pozvánce přikládá zprávu interních auditorů a tabulku nálezů. Oba tyto dokumenty nejsou finální, jedná se pouze o návrhy k projednání. Finalizace těchto zápisů se odsouhlasí až na závěrečné schůzce, kde jsou všichni účastníci seznámeni se zjištěními a následnými opatřeními. Pokud účastníci souhlasí s navrženými řešeními, závěrečná zpráva je podepsána všemi účastníky schůzky.

V této práci jsou uvedeny pouze návrhy zpráv. Finální verze společnost neposkytla.

8 Návrh na implementaci interního auditu

Jak již bylo výše uvedeno, sledovaná firma nemá ve své organizační struktuře implementovaný vlastní útvar interního auditu ani žádným jiným způsobem nemá zajištěný interní audit. Následná část této práce se věnuje návrhu implementace vlastního interního auditu ve sledované společnosti.

Interní audit představuje moderní nástroj sledování efektivity podniku. Základem pro tuto činnost je Rámec pro profesní praxi interního auditu. Interní audit nabývá významu se zvyšující se potřebou řízení rizik, vnitřních kontrol a správy a řízení společnosti, proto je vhodné, aby tato firma sama kontrolovala veškeré tyto oblasti za pomoci útvaru interního auditu.

8.1 Interní audit prováděný externí firmou

Takzvaný outsourcing interního auditu sebou nese výhody i nevýhody. Management společnosti musí důkladně zvážit, zda právě tato forma představuje pro společnost to nejlepší řešení. Outsourcing není vhodnou variantou pro všechny společnosti, obecně platí, že outsourcing je vhodný pro malé a střední podniky, pro velké je vhodnější zavedení interního útvaru interního auditu, nebo co-sourcing.

8.1.1 Výhody outsourcovaného interního auditu

U externí firmy, která provádí interní audit, lze spíše předpokládat nezávislost a objektivitu. Výhodou mohou být i nižší náklady na provedení interního auditu. Možnou variantou je také co-sourcing, což je vzájemná spolupráce externího interního auditu a útvaru interního auditu ve společnosti, jelikož tento způsob realizace zcela splňuje veškeré požadavky na provedení interního auditu.

8.1.2 Nevýhody outsourcovaného interního auditu

Externí firma nemá dobrou znalost procesů uvnitř podniku a pracovní prostředí, kulturu, cíle, navíc management podniku jí může zatajit důležité skutečnosti, který by mohly mít vliv

na závěr z provedeného auditu. Externí auditorské firmy bývají najímány na interní audit na zřejmé a významné problémy společnosti. Proto se externí auditorská firma zaměřuje zejména na rizika významně ohrožující společnost. Pro efektivní interní audit je ale nutné zahrnout všechna rizika vnější i vnitřní.

8.2 Výběr auditorů a provádění interního auditu

Po zhodnocení všech možností byl vybrán co-sourcing, jelikož pro danou firmu představoval nejzajímavější volbu implementace interního auditu. Co-sourcing představuje vyšší náklady na provedení interního auditu, ale zároveň zabezpečuje dobrou znalost prostředí a politik firmy ze strany zaměstnanců podniku a znalost procedur interního auditu ze strany externí firmy. Externí firma také zabezpečuje nezávislost stanovisek interního auditu. Níže uvedená tabulka ilustruje jednotlivé zvažované parametry volby.

Tab. 5 - Výběr typu interního auditu

Druh zajištění	Objektivita a nezávislost	Podrobná znalost procesu interního auditu, zkušenosti	Znalost prostředí a politik společnosti	Náklady na roční působení interního auditu (v Kč)
Interní	Ne	Ne	Ano	1 400 000
Outsourcing	Ano	Ano	Ne	1 110 000
Co-sourcing	Ano	Ano	Ano	1 850 000

Zdroj: vlastní

Náklady na interní audit byly vypočítány dle počtu zaměstnanců a částky, kterou externí firma fakturuje za provedení auditu. Cena u co-sourcingu zahrnuje náklady na zaměstnance provádějící interní audit a na poradenské služby externí auditní firmy.

Společnost sestaví auditní tým ze stávajících zaměstnanců i nových, u kterých bude vyžadována praxe z provádění interního auditu. Auditní tým se bude scházet s poradci externí firmy, které budou seznamovat s výstupy své práce. Externí firma bude plnit pozici poradenského orgánu a efektivního nezávislého auditora.

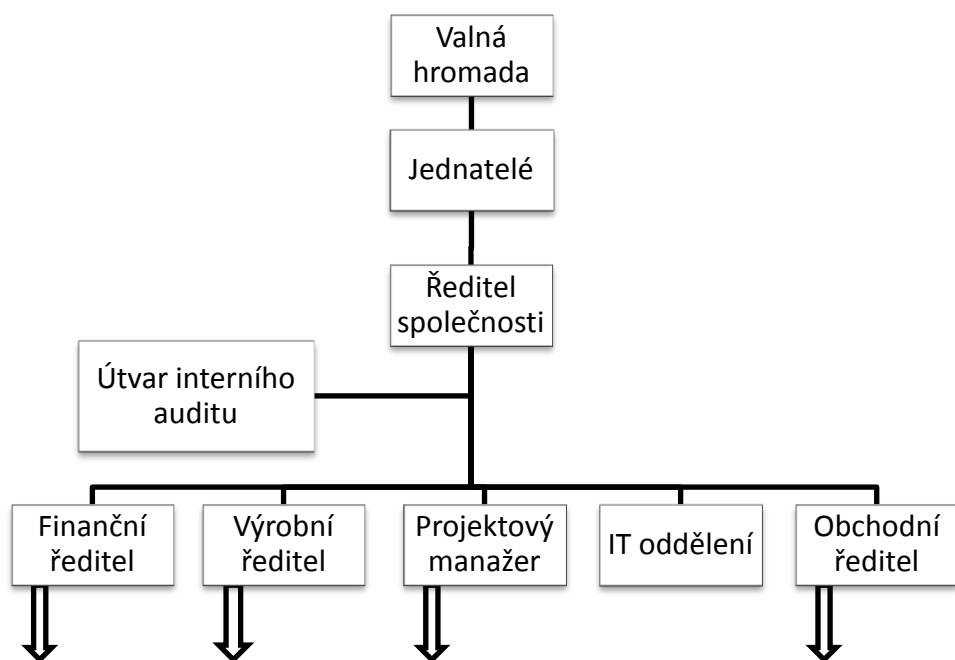
Osoby, které interní audit provádějí, musí prokázat znalosti v oblasti řízení rizik, v oblasti zlepšování procesů a musí být schopny vystupovat zejména jako poradce. Sledovaná

společnost interními auditory jmenuje zejména stávající zaměstnance společnosti, jelikož právě oni mají důležité znalosti o prostředí podniku a jeho výrobním procesu.

8.3 Zřízení útvaru interního auditu

Sledovaná společnost musí při implementaci útvaru interního auditu respektovat nezávislost a objektivnost interního auditu. Interní auditoři musí zaujímat jedinečné postavení, jelikož jsou zaměstnanci vedení společnosti, ale zároveň zkoumají jeho chování, velmi důležité je tedy zajištění, aby práce útvaru nebyla nijak omezována.

Zařazení útvaru interního auditu do organizační struktury společnosti ilustruje následující schéma.



Zdroj: vlastní

Obr. 9 - Zařazení útvaru interního auditu do organizační struktury společnosti

V čele útvaru interního auditu stojí zvolená osoba, která bude zodpovídat za efektivní řízení výkonu interního auditu a za systém jeho řízení tak, aby naplňovalo cíle, které byly pro dané období určeny.

Oddělení interního auditu se řídí standardy pro provedení interního auditu IPPF a interní audity budou prováděny v souladu s Etickým kodexem interních auditorů. Vedoucí útvaru interního auditu je dále zodpovědný za monitorování a řízení podnikatelských rizik vnějších i vnitřních a na základě provedeného auditu bude poskytovat vedení společnosti včasné a objektivní stanoviska o přiměřenosti a účinnosti vnitřního řídicího a kontrolního systému společnosti. Minimálně dvakrát ročně by měl útvar interního auditu ústy vedoucí osoby informovat vedení společnosti o svých zjištěních, za účasti externí auditorské firmy pro interní audit.

Interní auditoři budou mít pravomoc pracovat se všemi daty, informacemi, doklady, systémy, a transakcemi společnosti a budou mít přístup do všech prostor podniku v souvislosti s výkonem jejich náplně práce. Interní auditoři budou vyžadovat od zaměstnanců proaktivní přístup při provádění auditu a zaměstnanci budou mít povinnost s interními auditory spolupracovat.

Interní auditoři budou mít pravomoc navrhnout nápravná opatření a následně vyžadovat stav naplnění těchto návrhů. Interní auditoři mají také pravomoc projednávat svá zjištění s vedením, orgány i ostatními zaměstnanci společnosti.

8.3.1 Statut interního auditu

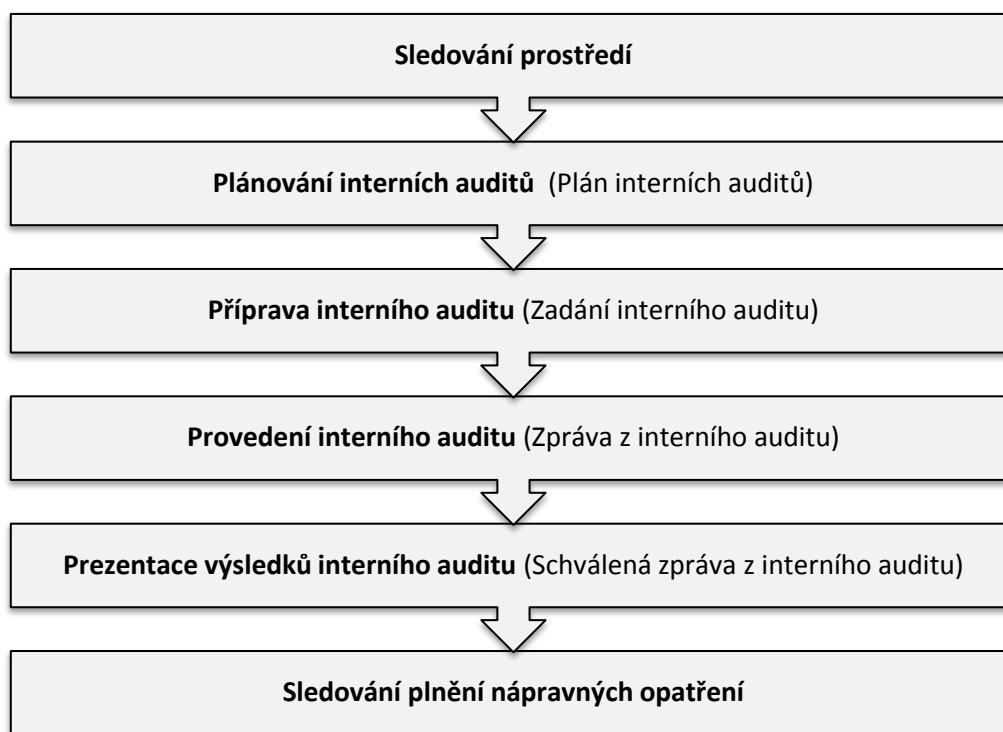
Sepsání tohoto dokumentu představuje ustanovení účelu interního auditu, jeho kompetencí, pravomocí a odpovědností. Je vyhotoven v písemné formě a představuje podpoření nezávislosti interního auditu napříč společnostmi. Statut interního auditu je podepsán odpovědnými zaměstnanci a vedením společnosti.

8.3.2 Úkoly útvaru interního auditu

Hlavním úkolem útvaru interního auditu je dávat doporučení, kritéria a standardy, které vychází z vnitřního kontrolního systému. Práce týmu interního auditu by se měla věnovat všem oblastem ve společnosti, i těm, které na první pohled s tématem auditu nesouvisí.

8.3.3 Proces interního auditu

Následující obrázek ilustruje proces provádění interního auditu, jeho jednotlivé etapy a příslušné dokumenty, které v rámci provedení interního auditu vznikají.



Zdroj: vlastní

Obr. 10 - Proces interního auditu

8.4 Plánování interního auditu

Auditní plán bude schvalován vždy v období bezprostředně předcházející auditovanému období a to nejpozději dva měsíce před začátkem auditovaného období. Společnost bude

sestavovat pouze krátkodobé roční plány, dlouhodobé až po úspěšném zavedení útvaru interního auditu.

Roční plány budou upřesňovat rozsah auditu, zaměření a využití lidské zdroje. Ke konkrétním auditním akcím jsou následně přiřazeni jednotliví auditoři na základě jejich odbornosti. V případě potřeby mohou být určité auditní akce přiřazeny externí firmě spolupracující na interním auditu.

V plánu interního auditu je nutné zahrnout i takzvané neauditní akce, jako jsou například školení, vzdělávání, administrativa. Jak již bylo výše uvedeno, činnost interního auditora je spojena s celoživotním vzděláváním, což je nutné pro udržení vysokého standardu profesní kvalifikace.

Součástí plánování je i stanovení cílů interního auditu. Základním cílem auditu je ověření, zda vnitřní řídicí a kontrolní systém je přiměřený a účinný a zda jsou plněny schválené záměry společnosti. Následující obrázek ilustruje možné plány interního auditu na rok 2012.

Tab. 6 - Plán interních auditů v roce 2012

Název auditu	Cíl auditu	Zaměření	Rizika	Čtvrtletí
Kontrolní systém kvality	Ověřit účinnost kontrolního systému kvality vyrobených výrobků	Pravidla a postupy zjišťování zmetkovitosti výroby, ověření kvalifikace zaměstnanců, ověření znalosti norem a nařízení vedoucími pracovníky	Nezjištění vadného výrobku, nekvalitní výroba, zvýšení nákladů na výrobu, ztráta zákazníka	2/2012
Obchodní jednání s odběrateli	Ověřit nastavení pravidel a postupů při obchodních jednáních se zákazníky z automotive	Obchodní vztahy, obchodní smlouvy, obchodní podmínky, dodací podmínky, nastavení sankcí při neplnění smlouvy.	Nesplacení pohledávek za odběrateli.	3/2012
Spolehlivost dodavatelů, obchodní podmínky	Ověřit nastavení pravidel a postupů při výběru vhodného dodavatele, spolehlivost dodavatelů, kvalita materiálu	Obchodní vztahy, obchodní smlouvy, dodací podmínky, nastavení sankcí při neplnění smluv.	Nedostatečné dodávky, zastavení výroby v důsledku nedodání materiálu. Kvalita dodaného materiálu.	2/2012

Zdroj: vlastní

Pro zajištění efektivního plánování je důležité zhodnocení rizik. Mezi nejčastější rizika patří neefektivita, ne hospodárnost a chybná rozhodnutí, nebo například nesoulad se zákony a předpisy, nedostatečná ochrana majetku, špatně vedené výkazy podniku. Výsledkem těchto

rizik může být poškození dobrého jména firmy, což představuje pro společnost největší hrozbu.

8.5 Příprava a provádění interního auditu

V následující kapitole bude nastíněno, co vše by měl při svém průběhu zahrnovat proces interního auditu od fáze příprav, až po fáze dokončení.

8.5.1 Příprava

Vlastní příprava auditu zahrnuje podrobné seznámení se s obecnou dokumentací, sledovanými normami, specifickými směrnici a všemi podpůrnými dokumenty společnosti, které budou auditoři v průběhu auditu sledovat, nebo s nimi pracovat.

Na základě zpracované dokumentace auditor vypracuje *Rozbor možných rizik*, ve kterém uvede nejvýznamnější možná rizika auditované oblasti, která mohou mít vliv na naplňování cílů společnosti. V rámci rozboru jsou k jednotlivým rizikům přiřazeny relevantní vnitřní kontroly, nebo navržena forma testování dané oblasti. Jednotlivé rozbor rizik jsou následně detailně zpracovány v *Programu auditu*.

Auditoři dále do vedení vyžádají *Pověření k vykonání auditu*, kterým se prokazují při provádění auditních testů.

Na závěr přípravy auditoři zpracují *Zadání auditu*, ve kterém je uveden název auditu, cíl a rozsah auditu, časový harmonogram vykonání jednotlivých auditních akcí, a personální obsazení. Zadání auditu poté předkládá vedoucí útvaru auditu zadavateli, nejčastěji jednatelům společnosti, kteří svým podpisem *Zadání auditu* schválí.

8.5.2 Provádění interního auditu

Dle *Zadání auditu* a harmonogramu interního auditu začnou auditoři provádět vlastní audit. Začínají vždy dojednáním termínu schůzky s osobou zodpovědnou za auditovanou oblast.

Následně se proces dělí do tří částí:

- úvodní rozhovor se zodpovědnou osobou (předání *Pověření k vykonání auditu* a podrobné seznámení se *Zadáním auditu*),
- prověření dané oblasti,
- závěrečný rozhovor se zodpovědnou osobou.

Prověření dané oblasti se skládá z několika etap. Jako první lze uvést identifikaci klíčových činností a procesů a následné zdokumentování. Identifikace klíčových činností vychází zejména z *Rozboru možných rizik*. Auditní činnost je v této etapě zaměřena na kritické činnosti a procesy, které mohou mít vliv na dosahování stanovených cílů společnosti. Jsou vyhledávána kritická místa v procesech a činnostech. Pro jednodušší identifikování klíčových bodů je vhodné vytvořit procesní mapu.

Další důležitou částí je výběr kontrolního vzorku z dané auditované oblasti. Vzorek musí mít reprezentativní charakter, aby byly výsledky platné pro celý sledovaný soubor. Pro výběr vzorku může společnost využít statistické, i nestatistické nástroje. Jako nejčastější metodu lze uvést náhodný výběr.

Během auditního šetření auditor sbírá důkazy pro potvrzení svých zjištění. Formy získání důkazů mohou být následující:

- rozhovory se zodpovědnými osobami za auditovanou oblast,
- systematické pozorování a dokumentování procesů či subjektů,
- podrobné testování procesů od začátku až do samého konce,
- srovnávání, ověřování, analýzy.

V průběhu testování si auditoři zaznamenávají své nálezy do formulářů, ve kterých uvádějí i formu sledování a testování. Vytvořené dokumenty budou sloužit jako podklad pro zpracování *Závěrečné zprávy*.

Dílčí zjištění jsou konzultována se zodpovědnou osobou. Po každém ukončení dílčích auditů vedoucí auditního týmu zpracuje návrh zprávy z auditu, kterou pak následně konzultuje

se zodpovědnými osobami a dává jim prostor na návrhy a připomínky a formulaci možných nápravných opatření ze strany vedení společnosti.

Finální verze *Zprávy z auditu* je předkládána vedení společnosti. Při přípravě zprávy by měl být zvážěn stupeň detailnosti, jelikož by neměla obsahovat nedůležité, nebo příliš detailní informace.

Zpráva z auditu by měla mít vždy stejný formát a měla by obsahovat následné informace:

- úvodní informace o termínu auditu, oblasti auditu, cíl auditu a auditní zjištění,
- *Zadání auditu*,
- popis stavu,
- provedené auditní testy,
- zjištění a navržená doporučení,
- závěr zprávy,
- přílohy.

Na vzhled auditní zprávy není pevně daná norma, takže si ji společnost může dle svých potřeb upravovat. Výše uvedené členění zahrnuje pasáže, které by měla zpráva zahrnout.

Konečná verze auditní zprávy je diskutována s příslušnými manažery a následně předložena k podpisu zadavateli. Pokud zadavatel *Zprávu* schválí, uvedená doporučení se stávají závaznými nápravnými opatřeními.

8.6 Návrh na provedení auditu kvality

Audit kvality se řídí plánem, znázorněným v kapitole 8.4 Plánování interního auditu. Před každým plánovaným provedením určité kontroly jsou zainteresovaní pracovníci pověřeni přípravou podkladů a jsou povinni zajistit, aby byly k dispozici osoby, u kterých je nutná přítomnost při provedení auditu.

První fází auditu je dotazování zodpovědných pracovníků na připravené otázky. Dotazováním se zjišťuje, zda jsou vedoucí pracovníci znalí všech platných norem a předpisů a zda jsou schopni identifikovat případnou neefektivitu, či chybu ve výrobním procesu. Následně by byla

provedena praktická kontrola procesů ve výrobním cyklu. Praktická kontrola je zaměřena na výkon práce výrobních pracovníků. Interní auditoři zjišťují, zda pracovník ví, jak má daná operace proběhnout, zda je schopen identifikovat, že provedl úkon správně, a pokud ne, kde se stala chyba a jak ji napravit, nebo jakými předpisy se řídí jejich činnost. Svá zjištění si auditoři zaznamenávají do auditních archů. Možný vzhled auditního formuláře znázorňuje obrázek 12.

Alfa s.r.o.		IA nr.: 02/12	Year: 2012
Controlled area of quality:			
Quality management system as a whole Work environment Quality measurement Responsibility, quality and communication Purchasing Improvement			
Term of audit:		Audit objective:	
Auditor:			
Obtained documentation:			
Audit establishment			
Day	Objective	Findings	Responsible worker

Compiled by:

Approved by:

Zdroj: vlastní

Obr. 11 - Auditní formulář pro zaznamenávání zjištění

Auditní arch se vždy věnuje zkoumání určité normy, nebo směrnice. Auditoři si předpřipraví obecný formulář a pak svá zjištění k jednotlivým normám vpisují ručně. Nakonec vždy sepíší veškeré archy a normy, kterými se zabývali a kontrolují, zda pokryli veškeré oblasti, které byly cílem auditu.

Jakmile auditoři pokryjí svým šetřením veškeré oblasti, které měli pokrýt a získají veškeré důkazy a podklady, které potřebují pro doložení svých tvrzení, ukončí praktické šetření a vyhodnocují své nálezy.

Výstup celého procesu je zpráva, kterou zpracovává vedoucí auditního týmu. Součástí každé zprávy je tabulka, ve které jsou uvedeny zkoumané oblasti, nálezy a příslušná řešení. Tato tabulka je kombinací všech zjištění interního auditu v dané auditované oblasti. Tabulka je ve své podstatě podobná tabulce „DAT“ uvedené v kapitole 7.3 Audit interních kontrol.

8.6.1 Audit informačních technologií

Tak jako audit kvality, i audit informačních technologií má svá rizika, která mohou mít vliv na dosahování cílů společnost. U informačních technologií se jedná o jiné riziko, a to zejména riziko ztráty dat, nebo napadení informačních systémů osobou z vnějšího prostředí.

Politika informačních technologií se řídí řadou směrnic, které určují, kdo má přístup k jakým datům, jak jsou prováděny zálohy dat, jak je systém chráněn před útoky z vnějšku, jaká mají uživatelé práva a povinnosti při užívání IT vybavení a podobné.

Audit informačních technologií představuje prověření, zda je vše v souladu s interními směrnicemi.

Následující tabulka vyobrazuje možný plán IT interního auditu na rok 2012.

Tab. 7 - Plán IT auditů na rok 2012

Název auditu	Cíl auditu	Zaměření	Rizika	Čtvrtletí
Přístup k programům a datům	Ověřit, zda přístupy k programům a datům mají pouze osoby, které přístup mají mít. Vypracovat mapu přístupů.	Celý IT systém využívaný ve společnosti, revize všech neoprávněných přístupů za uplynulý hospodářský rok.	Neautorizovaný přístup k datům, neautorizovaná změna dat, podvodná jednání vyplývající z neadekvátního rozdělení pravomocí.	2 – 3
Rušení uživatelských účtů a práv při ukončení pracovního poměru	Ověřit, zda při ukončení pracovního poměru jsou uživatelské účty a práva korektně rušeny, zda nebylo přístupu využíváno po odchodu zaměstnance. Ověřit poslední aktivity uživatele v systému.	Celý IT systém využívaný ve společnosti, revize všech přístupů zaměstnanců, se kterými byl rozvázán pracovní poměr. Revize posledních aktivit ukončených uživatelů.	Neautorizovaný přístup k datům, neautorizovaná změna. Využití přístupu jiným zaměstnancem, než kterému je přístup přidělen. U zaměstnanců, se kterými byl rozvázán pracovní poměr ze strany zaměstnavatele možnost útoku na data a programy.	3
Ochrana systémů před útoky z vnějšího prostředí	Ověřit, že IT systém společnosti nebyl napaden z vnějšího prostředí, pokud byl, identifikovat dopady útoku, navrhnout případná opatření.	Ochrana IT systémů, hardwarová, softwarová, dopad IT útoku z vnějšího prostředí.	Ztráta dat, neautorizované změny provedené v IT systémech společnosti, nebo na datech.	4

Zdroj: vlastní

Při provádění auditu je dále postupováno dle kapitoly 8.5 Příprava a provádění interního auditu.

V dnešní době je audit informačních technologií velice důležitou součástí řízení efektivity podniku, jelikož výpočetní technika zasahuje do všech sfér výroby, plánování a vedení společnosti.

V případě auditu informačních technologií je výhodné pro společnost využít služeb co-sourcingové firmy, jelikož auditoři z vnějšku jsou nejvhodnější osobou pro testování neoprávněných přístupů k programům a datům. Také s sebou přinášejí know-how, jak interní audit informačních technologií provádět. Pro audit informačních technologií je nutná znalost IT systémů, software, hardware a sítí, což ne každý zaměstnanec společnosti ovládá. Při auditu IT platí stejná pravidla oddělení funkcí, proto zaměstnanec z IT oddělení je osobou, která s auditory spolupracuje, ale nemá právo být členem auditního týmu.

8.7 Ekologický audit

Společnost je držitelem normy ISO 14001, což je dobrovolný mezinárodní standard pro systémy environmentálního managementu. ISO 14001 je nástroj pro správu, sloužící organizaci jakékoliv velikosti nebo typu, k tomu, aby byla schopna určit a kontrolovat dopad své činnosti na životní prostředí, neustále zlepšovat podmínky životního prostředí a zavést systematický přístup ke stanovení environmentálních cílů, určit jejich dosažení a prokázání, že jich bylo dosaženo.

Ekologický audit se stane významnou oblastí ve sledované společnosti. Jeho působení se věnuje optimalizaci chodu podniku tak, aby co nejméně zatěžoval životní prostředí. Zodpovědná osoba bude mít za úkol sledovat následující oblasti a podávat o nich zprávu:

- přehled plateb a sankcí za znečišťování životního prostředí,
- vyčíslení škod na životním prostředí způsobených dosavadní činností podniku,
- sledování spotřeby provozních látek a prostředků a optimalizace jejich spotřeby,
- sledování spotřeby papíru,
- snižování spotřeby energie na zaměstnance,
- dodržování zavedeného třídění odpadů z výroby a provozu podniku,
- analýza uhlíkové stopy podniku a jejího snižování.

9 Vzájemné souvislosti a odlišnosti interního a externího auditu

Základní rozdíl spočívá v tom, kdo audit provádí. Zatímco interní audit se uskutečňuje prostřednictvím pracovníků společnosti, nebo ho provádí externí firma na základě tzv. outsourcingu či co-sourcingu, externí audit provádí zcela nezávislí lidé, kteří nesmějí být v rodinném, či jiném blízkém vztahu k někomu z vedení auditované společnosti.

Další rozdílem jsou činnosti, které jednotlivé audity poskytují. Audit účetních výkazů se převážně zaměřuje na vyjádření finanční kondice dané společnosti, okruh činností interního auditu je mnohem širší a primárně se nezaměřuje na finanční zdraví společnosti.

Dalším rozdílem může být například právní úprava. Externí audit se řídí velmi přísnými mezinárodními standardy a normami, které si auditor, nebo auditorská společnost nemohou přizpůsobovat. Naproti tomu interní audit je pružnější, pravidla a postupy si může společnost do značné míry stanovovat sama, nebo upravit dle svých potřeb.

V následující tabulce bude názorně porovnáno, jakým oblastem se věnuje externí a interní audit. Interní audit je rozdělen na interní audit prováděný mateřskou společností a interní audit, který byl navržen, a společnost by ho prováděla sama.

Tab. 8 - Porovnání oblastí externího a interního auditu

Kontrola	Externí audit	Interní audit (matka)	Interní audit
Podnikové procesy	Ne	Ano	Ano
Vnitřní kontroly	Ano	Ano	Ano
Správné zaúčtování účetních operací	Ano	Ano	Ne
Správné zaúčtování do období	Ano	Ano	Ne
Inventura	Ano	Ne	Ne
Příloha účetní závěrky, výroční zpráva	Ano	Ne	Ne

Zdroj: vlastní

V tabulce lze vidět oblasti, do kterých zasahují externí i interní auditoři. Vnitřní kontroly společnosti jsou testovány všemi třemi auditory jako jediné. U ostatních oblastí jsou

provedeny dvě kontroly auditorem. Pouze inventura a příloha účetní závěrky s výroční zprávou jsou kontrolovány pouze externím auditorem.

10 Spolupráce interního a externího auditora

Jak by měla vzájemná spolupráce vypadat je z pohledu interního auditu popsáno v Rámci profesní praxe interního auditu, v části doporučení pro praxi číslo 2050-1 *Koordinace*. Externí auditoři se při posuzování míry a způsobu spolupráce řídí Mezinárodními auditorskými standardy, konkrétně standardem ISA 610 (Posuzování práce interního auditu).

Nejdůležitějším krokem pro spolupráci interního a externího auditora je nastavení, jakým způsobem budou navzájem spolupracovat a vymezení vzájemné spolupráce. Aby byla spolupráce efektivní a úspěšná, je nutné určit osobu, která bude za spolupráci zodpovídat a řídit ji. Společnost by měla zvolit osobu ze svého týmu interního auditu, která bude následně zprostředkovávat styk s externími auditory. Pracovník z interního auditu je vhodný, jelikož zná problematiku prováděného interního auditu ve společnosti a je ve společnosti stále přítomen. Jako nejvhodnější osoba ve sledované společnosti se jeví vedoucí útvaru interního auditu.

Oblast spolupráce auditorů by měla zahrnovat:

- tvorbu společných auditorských strategií tak, aby pokrývaly požadované oblasti,
- stanovení pravidel pro komunikaci (mezi interním a externím auditem navzájem, s vedením společnosti),
- nastavení, případně přizpůsobení auditorských postupů a systému dokumentace za účelem vzájemného sdílení výstupů.

Externí auditoři posuzují nezávislost, kompetence a kvalitu provedeného interního auditu. Vyskytne-li se shoda s výše uvedenými požadavky, externí auditor přistoupí k hodnocení výstupů interního auditu z hlediska jejich použitelnosti pro svou potřebu. Výstupy interního auditu představují kontroly, které interní auditoři provedli.

Ideální spolupráce externího a interního auditu je tedy jasně nadefinovaný, řízený a sledovaný proces, který ze strany interního auditu poskytuje externímu auditu požadavek nezávislosti, kompetence a kvality.

Úzká spolupráce auditorů je nutná zejména při:

- hodnocení kontrolního prostředí,
- plánování strategie a průběhu auditu,
- sdílení zkušeností a testovacích metod a úprav testovacích procedur při pokrytí rizikovějších oblastí,
- vytváření auditorských závěrů,
- komunikaci s managementem, nebo vlastníky společnosti.

Přínosy spolupráce externího a interního auditu představují možnost zvýšení kvality ujišťovací funkce u finančních výkazů a optimalizaci interních a externích zdrojů. Vzájemnou spoluprací se zejména zamezuje testování určitých oblastí dvakrát a tím se optimalizuje využití lidských zdrojů v průběhu obou auditů.

11 Závěr

Cílem této práce je analýza externího a interního auditu ve vybrané společnosti Alfa s.r.o. Dalším úkolem byla implementace interního auditu ve společnosti, výběr nejvhodnějšího zřízení interního auditu a návrh na postup auditních šetření.

V teoretické části se autorka diplomové práce zaměřila na historii auditu, jeho vývoj a odlišnosti a vzájemnosti těchto dvou disciplín.

Cílem externího auditu je vyjádřit nezávislý názor o sestavených finančních výkazech společnosti. Aby byl externí audit efektivní, je nutné, aby společnost připravila dostatečné množství podkladů a spolupracovala s auditory, nezatajila důležité informace a poskytla pravdivé vysvětlení všech identifikovaných nálezů. Externí auditoři se řídí přísnými pokyny pro výkon auditní praxe.

Hlavním úkolem interního auditu je zabezpečení fungování podniku, které bude efektivní z hlediska vynakládání zdrojů financování, organizace práce, kontroly hospodárnosti a ochrany majetku, z čehož vyplývá, že zaměření interního auditu je na dílčí podnikové procesy, systémy vnitřních kontrol v podniku i na vyhodnocování potenciálních rizik možných podvodů. Interní audit má mnohem širší zaměření, než audit externí, a věnuje se zejména efektivnosti, vnitřním kontrolám a rizikům působícím na podnik zevnitř i zvnějšku.

V praktické části byla představena společnost Alfa s.r.o. a podrobně rozebrán proces auditu účetních výkazů, který provádí externí firma. Proces auditu účetních výkazů je srovnatelný s postupy, které jsou uváděny v literatuře. V rámci praktické části byly uvedeny příklady testů, které jsou během externího auditu prováděny.

Praktická analýza interního auditu ve sledované společnosti se nejprve zaměřila na audit, který provádí mateřská společnost. Interní audit prováděný mateřskou společností se podobá auditu účetních výkazů. Kontroluje, zda jsou dodrženy účetní zásady a zda není účetnictví významně nesprávně. Mateřská společnost dále provádí audit vnitřních kontrol, ve kterém zjišťuje, zda vnitřní kontroly v podniku fungují správně a zda není ohrožena správnost reportingového

skupinového balíku. V rámci analýzy interního auditu mateřskou společností byla naznačena spolupráce interního a externího auditora. Auditní tým mateřské společnosti seznamuje se svými zjištěními i externí auditory, jelikož chtějí tímto zaštitit správnost reportingového skupinového balíku a účetních standardů využívaných společností.

V další části práce je navržena implementace interního auditu. V rámci práce byly prodiskutovány možné varianty implementace, a po zvážení všech hledisek, byla vybrána možnost co-sourcingu, jelikož splňuje veškeré požadavky společnosti na efektivní interní audit.

V dalším kroku je nastíněn možný postup provádění interního auditu od plánování až po samotnou realizaci a závěr. V rámci práce se autorka zaměřila obecně na provádění interního auditu a detailně rozebrala audit kvality, audit informačních technologií a audit environmentální.

Implementace interního auditu byla navržena, jelikož interní audit a vnitřní kontrolní systém patří mezi základní pilíře účinné správy a řízení společnosti. Správa a řízení společnosti je velice důležitá, protože nastavením vhodných mechanismů nesení odpovědnosti uvnitř společnosti, volbou specialistů a získáváním znalostí a přehledu o rizicích, kterým společnost čelí, je možné snížit rizika vzniku škody včetně odpovědnosti společnosti za ni a tím zvýšit efektivitu společnosti.

Dále jsou popsány vzájemné souvislosti a odlišnosti interního a externího auditu a v přehledné tabulce jsou zpracovány překryvy oblastí, kterým se věnuje externí audit, interní audit, který provádí mateřská společnost a interní audit, jehož implementace byla navržena v rámci této práce.

V závěru jsou uvedeny výhody a dopady spolupráce interního a externího auditora. Nastínění, jak by měla vzájemná spolupráce vypadat, co by měla zahrnout a jaké jsou přínosy této spolupráce.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Citace

1. MÜLLEROVÁ, L. Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. Praha: ASPI, 2007. 136 s. ISBN 978-80-7357-308-9.
2. DVOŘÁČEK, J. Interní audit a kontrola, 2. přepracované a doplněné vydání, Praha: C. H. Beck, 2003. 202 s. ISBN 80-7179-805-3.
3. KAFKA, T. Průvodce pro interní audit a risk management. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2009. 167 s. ISBN 978-80-7400-121-5.
4. SEDLÁČEK, J. Základy auditu. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2006. 169 s. ISBN 80-210-4168-4.
5. ČIIA: Mezinárodní Rámec profesní praxe interního auditu, 6. vyd. Praha: Reproservis, 2011. ISBN 80-86689-46-8.

Bibliografie

1. SPENCER, K. H., PICKETT, I. The essential handbook of internal auditing. Chichester: John Wiley & sons, 2005. 298 s. ISBN: 978-0470013168.
2. DVOŘÁČEK, J. Audit podniku a jeho operací. Praha: C. H. Beck, 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6.
3. ECIIA: Global Management Challenges for Internal Auditors, 1. vydání. Erich Schmidt Verlag, 2010. 152 s. ISBN 978-3-503-12940-9.

Elektronické odkazy

1. Mezinárodní institut interních auditorů, [online]. [vid. 2012-01-21] dostupné z: <http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/history-milestones/>
2. Český institut interních auditorů [online]. [vid. 2012-01-21], dostupné z: <http://interniaudit.cz/ciia/>
3. ČIIA: Mezinárodní Rámec profesní praxe interního auditu, 6. vyd. Praha: Reproservis, 2011. ISBN 80-86689-46-8. Dostupné v PDF také z: https://www.globaliia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards_2011_

Czech.pdf

4. Komora auditorů ČR [online]. 2012 [vid. 2012-02-03]. Zákony a vyhlášky. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=77&nArticleID=172&nLanguageID=1>.
5. Zákon o účetnictví [online]. 2012 [vid 2012-02-04], Účetní závěrka § 20. Dostupné z: <http://zakon-o-ucetnictvi.cz/ucetni-zaverka/>.

SEZNAM PŘÍLOH

A. Bankovní konfirmace	(4 strany)
B. Konfirmace pohledávek	(2 strany)
C. Konfirmace závazků	(2 strany)
D. Dopis právníkovi	(3 strany)
E. Inventurní soupis sčítacích listů	(1 strana)
F. Inventurní sčítací list	(1 strana)
G. Výrok auditora	(2 strany)
H. Audit Closing Meeting Agenda	(2 strany)
I. DAT tabulka	(2 strany)

Příloha A - Bankovní confirmace

[hlavičkový papír]

[Adresa banky]

[datum]

Věc: Žádost o bankovní potvrzení pro audit

Vážení pánové, vážené dámy,

v příloze Vám zasíláme informace o našich obchodních vztazích s Vaší bankou k 31. prosinci 2011. Tyto informace byly rovněž poskytnuty naší auditorské firmě ____ v souvislosti s prováděním auditu účetní závěrky. Velice bychom ocenili, kdybyste našim auditorům potvrdili správnost a úplnost každé položky uvedené v příloze, případně uvedli všechny výhrady k poskytnutým informacím.

Neočekáváme od Vás detailní a obsáhlý rozbor Vašich záznamů, avšak pokud při ověření této přílohy zjistíte dodatečné informace týkající se jiných účtů, vkladů či půjček, prosíme Vás, abyste je uvedli v její poslední části.

Kompletní přílohu prosíme zaslat poštou přímo našim auditorům a zároveň i na naši adresu. Pro urychlení auditních prací bychom Vás chtěli požádat rovněž o odfaxování přílohy na číslo ____ k rukám ____.

Naši auditoři považují tyto informace za přísně důvěrné.

S pozdravem

Adresa auditorské firmy

Kopie: Alfa s.r.o.

Vážení pánové, vážené dámy,

Alfa s.r.o. – údaje k 31. 12. 2011
Bankovní ověření

K datu uzávěrky účtů dne 31. 12. 2011 jsme ověřili správnost a úplnost níže uvedených položek:

1. K výše uvedenému datu uzávěrky účtů obsahuje naše účetní evidence tyto stavy účtů a depozit:

<i>Název účtu</i>	<i>Číslo účtu</i>	<i>Zůstatek</i>	<i>Měna</i>	<i>Úrokové zatížení</i>		<i>Další údaje (vinkulace, obstavení, výkon rozhodnutí, exekuce apod.)</i>
				<i>Ano/Ne</i>	<i>%</i>	

V průběhu sledovaného období byly zrušeny tyto účty:

<i>Název účtu</i>	<i>Číslo účtu</i>	<i>Zůstatek</i>	<i>Měna</i>	<i>Zrušeno ke dni</i>	<i>Další údaje (vinkulace, obstavení, výkon rozhodnutí, exekuce apod.)</i>

2. K výše uvedenému datu je nám zákazník dlužen z titulu poskytnutých úvěrů (včetně kontokorentních), debetních zůstatků a jiných úvěrových nástrojů:

Název účtu	Číslo účtu	Zůstatek	Měna	Úroky		Datum splatnosti	Popis zajištění, záruky
				%	Placené k		

3. Částky nepřipsané nebo nevyúčtované k uvedenému datu (poplatky, odměny, úroky):

Popis a specifikace takovýchto částek

4. K výše uvedenému datu je nám zákazník podmíněčně dlužen:

- z titulu eskontovaných či akceptovaných směnek
- záruk, obligací a jiných ručení poskytnutých bankou jménem klienta nebo poskytnutých bance klientem ve prospěch třetích osob
- z titulu otevřených akreditivů
- z titulu nesplacených částek vyplývajících z termínových smluv v cizích měnách (pevné i opční obchody) s uvedením druhu nástroje, podkladového aktiva, sjednané ceny a termínů splatnosti
- z titulu závazků z úvěrů na cenné papíry

Popis a specifikace podmíněčných závazků

5. Aktiva společnosti vedená bankou jako zástavní instrument (držená v záruce) a ostatní aktiva společnosti ve správě banky:

Popis a specifikace takovýchto aktiv

Naším zákazníkem výše uvedené údaje jsou shodné s našimi záznamy, není-li uvedeno jinak v následující tabulce. Ačkoliv jsme nevypracovali zevrubný a detailní rozbor našich záznamů, nejsou nám známa žádná jiná klientova ujednání s výjimkou níže uvedených.

Rozdíly, výjimky a / nebo komentář

S pozdravem

Jméno banky/ finančního ústavu

Podpis oprávněného pracovníka finančního ústavu

Datum

Funkce

Příloha B - Konfirmace pohledávek

[hlavičkový papír klienta]

ŽÁDOST O POTVRZENÍ POHLEDÁVEK DLUŽNÍKEM - STRANA 1

[adresát – odběratel/dlužník]

[datum]

POTVRZENÍ PRO AUDIT

Vážené dámy, vážení pánové,

Chtěli bychom Vás požádat o zaslání přiloženého potvrzení na adresu naší auditorské firmy ____, k rukám _____. Potvrzení lze případně faxovat na číslo ____ (uved'te, prosím, vždy jméno příjemce). Sdělte nám, zda jsou níže uvedené faktury obsaženy v konečném zůstatku Vašich závazků a faktur. V případě nesouhlasu prosíme o uvedení podrobností podle Vaší evidence včetně zdůvodnění rozdílu. Zašlete zároveň kopii i na naši adresu.

S pozdravem

POTVRZENÍ POHLEDÁVEK DLUŽNÍKEM - STRANA 2

Pro:

Auditorská firma

Od:

[Jméno a adresa odběratele/dlužníka]

Kopie: Alfa s.r.o.

Potvrzení konečného zůstatku závazků, které evidujeme vůči společnosti Alfa s.r.o. ke dni 31. 12. 2011

Potvrzujeme, že níže uvedené faktury jsou obsaženy v konečném zůstatku našich závazků vůči společnosti Alfa s.r.o. k 31. 12. 2011:

Číslo faktury	Kč
.....
.....
.....
.....
.....
.....

S pozdravem

podpis.....

funkce.....

datum.....

Příloha C – Konfirmace závazků

ŽÁDOST O POTVRZENÍ ZÁVAZKŮ VĚŘITELEM - STRANA 1

[adresát – odběratel/dlužník]

[datum]

POTVRZENÍ PRO AUDIT

Vážené dámy, vážení pánové,

chtěli bychom Vás požádat o zaslání přiloženého potvrzení na adresu naší auditorské firmy _____, k rukám _____. Potvrzení lze případně faxovat na číslo _____ (uveďte, prosím, vždy jméno příjemce) nebo zaslat elektronicky na e-mail _____. Sdělte nám, zda souhlasíte s uvedeným konečným stavem Vašich pohledávek a faktur. V případě nesouhlasu prosíme uvést podrobnosti podle Vaší evidence včetně zdůvodnění rozdílu. Zašlete zároveň kopii i na naši adresu.

S pozdravem

POTVRZENÍ ZÁVAZKŮ VĚŘITELEM - STRANA 2

Pro:

Auditorská firma

Kopie: Alfa s.r.o.

Od:

[Jméno a adresa odběratele/dlužníka]

Potvrzení konečného zůstatku pohledávek, které evidujeme vůči společnosti

Alfa s.r.o.

ke dni 31. 12. 2011

Potvrzujeme, že konečný zůstatek našich pohledávek vůči výše uvedené společnosti činil
k 31. 12. 2011:

Číslo faktury	Kč
.....
.....
.....
.....
.....
.....
Celkem	_____

S pozdravem

podpis.....

funkce.....

datum.....

Příloha D - Dopis právníkovi

NA FIREMNÍ DOPIS ZÁKAZNÍKA

[*adresa právní firmy*]

[*datum:*]

Vážená paní, [vážený pane, vážení pánové]

Naši auditoři provádějí audit naší účetní závěrky k 31. 12. 2011. Prosíme Vás, abyste jim poskytli informace, o které Vás dále žádáme, a též sdělili veškeré případy, kdy jste jednali v rámci právních konzultací či v zastupování jménem naší společnosti, a které mohou mít dle Vašeho názoru významné dopady na naši společnost. Při poskytování námi vyžádaných informací vezměte prosím do úvahy všechny skutečnosti, které existovaly k 31. 12. 2011 a dále i veškeré případy a skutečnosti, které se objevily do data zpracování Vaší odpovědi. V případě skutečností nastalých po 31. 12. 2011 Vás žádáme o uvedení přesného data, kdy se tyto skutečnosti objevily.

Vaši odpověď zašlete našim auditorům na adresu ____, paní _____. Potvrzení lze případně faxovat na číslo ____ (uved'te prosím vždy jméno příjemce).

Nevyřízené žaloby a spory nebo nároky vůči naší společnosti (vyjma neuplatněných nároků a platebních výměrů)

Níže uvedený seznam představuje dle našich informací všechny právní spory, nároky a žaloby zahrnující položky jednotlivě přesahující 100 000 Kč nebo položky dosahující nižších částek, které přesahují 100 000 Kč ve svém součtu.

Popis případu s uvedením data vzniku	Stav k datu vypracování dopisu

Prosím poskytněte našim auditorům vysvětlení, která považujete za potřebná k doplnění předcházejících informací, včetně vysvětlujících informací k záležitostem, na které se Váš názor liší od toho, který je uveden. V případě, že tento seznam nebude úplný, uveďte prosím nevyřízené či hrozící spory, nároky a výměry, které nebyly do seznamu zařazeny. V opačném případě připojte prohlášení, že uvedený seznam je úplný.

Sdělte prosím též všechny nevyřízené a hrozící spory, ve kterých jste jednali, ale dosud je nepovažujete za významné pro naši společnost.

Neuplatněné nároky a platební výměry

Níže uvedený seznam představuje dle našich informací neuplatněné nároky a platební výměry, které dle mínění vedení společnosti budou pravděpodobně uplatněny, a které - v případě, že k tomu dojde - mají alespoň určitou možnost nepříznivého výsledku.

Popis případu s uvedením data vzniku	Stav k datu vypracování odpovědi

Ubezpečili jsme naše auditory, že výše uvedený seznam neuplatněných nároků a výměrů obsahuje veškeré takové nároky a výměry, u kterých jste nás upozornili, že budou pravděpodobně uplatněny a které musí být vykázány.

Sdělte prosím našim auditorům jakákoli vysvětlení, která považujete za potřebná pro doplnění předcházejících informací včetně objasnění takových případů, kdy se Váš pohled na daný případ liší od uvedeného.

Jsme přesvědčeni, že kdykoli se v průběhu poskytování právnických služeb pro nás setkáte s případem neuplatněného nároku či výměru, který by mohl vést k nutnosti uvést jej v účetních výkazech, odborně posoudíte, zda je nutné jej skutečně vykázat. Je věcí Vaší profesionální odpovědnosti, abyste nás o takových případech informovali a konzultovali s námi otázku případného uvedení ve výkazech. Potvrďte prosím našim auditorům, že toto naše přesvědčení je oprávněné.

Ostatní záležitosti

Ve Vaší odpovědi uveďte prosím povahu jakýchkoli omezení při jejím vypracování a důvody pro tato omezení. Také prosím uveďte částku, kterou jsme Vám dlužni za Vaše služby a související vedlejší výdaje k 31. 12. 2011.

Vzhledem ke stanovenému datu dokončení auditu zašlete prosím Vaši odpověď na adresu našeho auditora, společnosti ____, do 11. 2. 2012.

S pozdravem

[Jméno a funkce]

Příloha E – Inventární soupis sčítacích listů

Inventární soupis Stock-taking list

Datum:

Date:

	číslo listu number of list	lokace location
1		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		
10		
11		
12		
13		
14		
15		
16		
17		
18		
19		
20		
21		
22		
23		
24		
25		
26		
27		
28		
29		
30		
31		
32		
33		
34		
35		
36		
37		
38		
39		
40		

Počet:
Number:

Položek na listu:
Items in the list:

Podpis:
Signature:

Příloha F – Inventurní sčítací list

Inventurní soupis Stock-taking list

Datum:
Date:
Lokace:
Location:

Číslo listu:
Number of list:
Jméno:
Name:

	číslo výrobku cod of article	množství amount
1		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		
10		
11		
12		
13		
14		
15		
16		
17		
18		
19		
20		
21		
22		
23		
24		
25		
26		
27		
28		
29		
30		
31		
32		
33		
34		
35		
36		
37		
38		
39		
40		

	číslo výrobku cod of article	množství amount
41		
42		
43		
44		
45		
46		
47		
48		
49		
50		
51		
52		
53		
54		
55		
56		
57		
58		
59		
60		
61		
62		
63		
64		
65		
66		
67		
68		
69		
70		
71		
72		
73		
74		
75		
76		
77		
78		
79		
80		

Počet
Number

Položek na listu
Items in the list

Podpis:
Signature:

Příloha G – Výrok auditora

PRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA O OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PRO SPOLEČNÍKY SPOLEČNOSTI ALFA S.R.O.

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti Alfa s.r.o., která se skládá z rozvahy k 31. 12. 2011, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 2011, přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 2011 a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o společnosti Alfa s.r.o. jsou uvedeny v příloze této účetní závěrky.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Statutární orgán společnosti Alfa s.r.o. je odpovědný za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy, a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech, mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsem povinen dodržovat etické požadavky a naplánovat a provést audit tak, abych získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření mého výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti Alfa s.r.o. k 31. 12. 2011 a nákladů a výnosů a výsledku jeho hospodaření a peněžních toků za rok končící 31. 12. 2011 v souladu s českými účetními předpisy.

V Liberci, dne 9. 3. 2012

Podpis statutárního auditora

Příloha H – Audit Closing Meeting Agenda

ALFA s.r.o., Czech Republic Audit Closing Meeting Agenda February, 2011

Attendees

Group Internal Audit
Division Representatives
Representative of Mother Company
Representative of external audit

Scope of Work

- Internal Control Review

Status of Work

- Audit Completed
- Audit Report
 1. Draft of Audit Report
 2. Draft of Deficiency Assessment Template (DAT)
 3. Reporting process:
 - Implementation of management action plans – all significant comments should be cleared immediately; all others no later than 90 days from audit report issue date or by March 30, 2011.
 - Management responses and expected remediation dates are to be input online into the DATS system within 5 business days
 4. Performance Improvements

Other Items

- ICQ maintenance – proposed ICQ changes
- Satisfaction Survey/Feedback
- Thank You!

Performance Improvements Observations

1. We could not get comfortable management is performing an adequate review of significant categories of movements in the year-to-date and extended E&O models to determine if any changes that may need to be made to the exposure identification process, or to determine if significant categories of movements represent a trend or an anomaly.

2. A review of EMF changes is performed about 2-3 times per year by the Finance Manager. While there are very few changes monthly, the Finance Manager's review of EMF changes should be performed at least monthly. Since the Finance Manager reviews the payroll data prior to payment, and since we noted a proper budget to actual payroll review is performed monthly, we determined this exception to be a performance improvement recommendation only.
3. The division is comparing the balance of the following accounts per the GL to the subledger but is not preparing a formal reconciliation. We recommend the division prepare a monthly reconciliation or analysis for each of these accounts.
 - VAT receivables and payables
 - Freight accrual
 - Accounts Payable: Other
 - A/P: Unvouchered Material
 - LTD Other: Other: Reserves bonus
4. Service parts inventory is combined with other inventory when reported on the Division's financial statements. Management should consider reporting their service parts inventory separately on Statement VIII line 12 of their financial statements.

While we believe an analysis of the payroll accrual balance is being performed on a monthly basis, we recommend management prepare and retain documentation as proof of the analyses

Příloha I – DAT tabulka

Alfa s.r.o.
Liberec, Czech Republic

Deficiency Assessment Template

Financial year 2011

Nr.	Business / unit location	Audit manager	Control category	Description of deficiency	Recommendation	Likelihood of a misstatement	Known misstatement of earnings (in TCZK)	Potential magnitude of misstatement of pretax earnings (in TCZK)	Rationale for Likelihood of Misstatement and potencial Magnitude
1	Alfa s.r.o., Czech republic	Mr. Heine	IFRS adjustment	Fixed assets are depreciated on a straight-line basis over their relative useful lives, and no IFRS adjustment is recorded to adjust the Division's recorded depreciation to the half-year convention required for IFRS reporting purposes.	We recommend th Division calculate and record a IFRS adjustment on at least a quarterly basis to properly recognize their depreciation expense using the straight-line half-year convention.	More than Remote	Unknown	€ 7	The likelihood of misstatement is considered more than remote. The €7,000 estimated favorable misstatement represents the difference in estimate between the division's method of depreciation and the standard Alfa s.r.o. Approved method.
2	Alfa s.r.o., Czech republic	Mr. Heine	Reserves and allowances (E&O)	Management does not include service parts inventory in their Excess and Obsolete (E&O) reserve analysis process.	We recommend managemnet revise their E&O reserve analysis process as necessary to included service parts inventory in their analyses in order to properly include any required reserve for service parts in their recorded reserve.	More than Remote	Unknown	€ -52	Due to the exclusion of service parts in management's E&O analysis, we determined the likelihood of misstatement to be more than remote. The potential magnitude of misstatement, an understatement of 805k CZK or k52 EUR, represents the recorded reserve as a percentage of total gross inventory times the on hand value of service parts inventory (4,492k CZK or €260k EUR) as of 31/12/2011.

3	Alfa s.r.o., Czech republic	Mr. Heine	Allocation of inventory variances	<p>We noted the following deficiencies relating to the Division's CAR I and CAR II processes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. The Division is performing a plug calculation to the Net Inputs to Inventory line of the CAR II report instead of separately reporting Gross Purchases and Production and Non-C.O.S. Transactions as required. 2. The CAR I report is not prepared on at least a quarterly basis to analyze variances for completeness and accuracy. 3. The Division is netting their ending Deferred Inventory balance with their Inventory balances on Statement VIII lines 8, 9 and 10 of their Financial Statements instead of reporting it separately on Statement VIII line 13. 4. The Division's Incurred Allocable variances are netted with their Incurred Non Allocable variances on line 9 of Statement III of their Financial Statements instead of reporting them separately on Statement III line 8. 5. The Division's Allocated to Inventory balance per the CAR II report is also consolidated with the Incurred Non Allocable variances on the Division's Financial Statements and is not reported separately on Statement III line 11. 6. The Net Variations reported on the Division's Financial Statements do not agree with the Net Variations presented on the CAR II report. 	<p>We recommend management revise their CAR I and CAR II process as necessary to ensure:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Gross Purchases and Production and Non-C.O.S. Transactions are calculated and reported separately on the applicable lines of their CAR II reports. 2. The CAR I report be prepared on at least a quarterly basis and be reviewed and approved by a member of management on at least a quarterly basis. 3. The Division's reported Deferred Inventory balance be properly reported on Statement VIII line 13 of their monthly Financial Statements. 4. The Division separately report their Incurred Allocable variances on Statement III line 8 of their monthly Financial Statements. 5. The Division separately report their Variations Allocated to Inventory on Statement III line 11 of their monthly Financial Statements. 6. Ensure all balances used in their monthly CAR II reports agree with their Financial Statements. 	More than Remote	Unknown	€ 27	<p>Due to the nature of the deficiency, the likelihood of misstatement is considered more than remote. The potential magnitude of misstatement, an understatement of the deferred variance balance sheet credit of (467k) CZK or (€27k) EUR as of March 31, 2011, represents the difference between the revised deferred variance per the CAR II report once all issues noted above were properly reflected on the CAR II report and the recorded deferred variance balance sheet credit as of the March 31, 2011.</p>
4	Alfa s.r.o., Czech republic	Mr. Heine	Segregation of duties (Accounts receivable)	<p>We noted one person has access to edit the Customer Master File (CMF), apply cash receipts, and enter credit memos. Two other individuals have access to edit the CMF and enter credit memos.</p>	<p>We recommend management review access to the CMF and restrict access to only those individuals whose job responsibilities require this access. Where proper segregation of duties cannot be enforced, a member of management without edit access to the CMF is to review and approve a summary of changes made to the CMF on at least a monthly basis to ensure such changes are appropriate.</p>	Remote	N/A	N/A	<p>The noted deficiency relates to inappropriate segregation of duties (SOD). The Assessment of likelihood for a SOD deficiency requires analysis of related deficiencies at the process, transaction or application level. Given the fact that all sales at this location are intercompany sales, we determined the likelihood of a misstatement to be remote.</p>